

دراسة اختبارية لأستخدام المدخل الإيجابي في بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية

د. محمد شريف توفيق*
د. همدى محمود قادوس**

موجز الدراسة :

يتناول هذا البحث دراسة اختبارية لمدى تفسير المدخل الإيجابي في نظرية المحاسبة لقرارات اختيار السياسات المحاسبية المستخدمة بالشركات المساهمة السعودية والعوامل المؤثرة في هذه القرارات. ويتركز البحث حول تطوير الفرضيات التي يقدمها المدخل الإيجابي بما يتلاءم مع الظروف البيئية للمملكة، ثم اختبار مدى صحة هذه الفرضيات باستخدام المعلومات الواردة بالتقارير المالية للشركات السعودية، وذلك لتفسير بواعث اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية. وقد أظهر البحث أن العوامل البيئية المتمثلة في رأي مراقب الحسابات ودرجة التحفظ شكلت أكثر العوامل تأثيراً في قرارات اختيار الشركات السعودية لسياساتها المحاسبية، وهي عوامل تختلف عن تلك التي أثبتت الدراسات الاختبارية للمدخل الإيجابي تأثيرها في قرارات اختيار السياسات المحاسبية للشركات الأمريكية. أما بالنسبة للعوامل الاقتصادية المؤثرة في عملية الاختيار المحاسبي بالمملكة، فقد أثبت البحث وجود بعضها ولكن بتأثيرات متباينة عنها في الولايات المتحدة. وفي ضوء اعتبار أن فرضيات المدخل الإيجابي المعروفة تكاد تكون صيغت واختبرت في الولايات المتحدة فقط، فقد أسهم البحث بدور رائد في مجالين : الأول تطوير صياغة تلك الفرضيات بما يتناسب مع الاعتبارات البيئية المحلية ومن ثم اختبار هذه الفرضيات للوقوف على العوامل المؤثرة في قرارات اختيار السياسات المحاسبية بالمملكة، والثاني استخدام نتائج الدراسة الاختبارية في تقديم توصيات لاستكمال بناء معايير المحاسبة السعودية. وهذه الدراسة تشكل في الواقع أول استخدام للمدخل الإيجابي، سواء بصورته الحالية أو المطورة، كمنهج معولن في بناء المعايير المحاسبية.

● أستاذ المحاسبة المشارك بمعهد الإدارة العامة بالرياض.
● أستاذ المحاسبة المشارك بمعهد الإدارة العامة بالرياض.

مقدمة :

تهتم الكثير من دول العالم بتنظيم السياسة المحاسبية من خلال إصدار معايير المحاسبة. ويتزايد الاهتمام - بصفة عامة - بهذا المجال الوطنى الهام من منطلق أن تنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع يؤدي إلى تنظيم الممارسات المحاسبية، بحيث تحقق نفعاً عاماً للمجتمع. ويتمثل هذا النفع في توفير الاداة المناسبة لقياس نتائج النشاطات الاقتصادية لوحدات المجتمع، ثم في عدالة إيصالها إلى الأطراف أو الطوائف المعنية بهذه النشاطات. وهذا في مجمله يؤثر بصفة مباشرة على اتخاذ العديد من القرارات المرتبطة بحجم ونوعية النشاط الاقتصادي الكلى.

وفي مجال بناء معايير تنظيم السياسة المحاسبية تواجه الجهة المعنية ببناء المعايير عادة بعدة بدائل تتركز من ناحية في الاستراتيجية العامة التى ستتبع في التنظيم، وتتراوح هذه البدائل عادة بين التوحيد الجزئى، والتوحيد شبه الكامل لمقومات المحاسبة المالية^١، وتتركز من ناحية أخرى في أسلوب التنفيذ من حيث تحديد الجهاز الذى سيعنى بتنظيم السياسة المحاسبية ومسئوليته وتنظيمه، وتحديد أولوية ونوعية المعايير التى يتعين بناؤها، وأخيراً تحديد الأسلوب الذى سيتبع في بناء المعايير، من حيث توصيف إجراءات الإصدار وتفاصيل كل معيار على حدة ومكوناته ونطاق تطبيقه.

وعلى الرغم من أن قضية بناء المعايير المنظمة للسياسة المحاسبية تشكل أهمية قصوى للمجتمع - لما لها من آثار مباشرة في قرارات التخطيط والاستثمار والتمويل والرقابة على استخدام الموارد في النشاطات الاقتصادية - فإن تقدم سبل القياس في مختلف مجالات المعرفة لم يستطع أن يوفر أى وسيلة مناسبة يمكن بها التعرف على الأسلوب الأمثل لبناء المعايير، أو تحديد التصور الكلى أو الجزئى لبناء السياسة المحاسبية للمجتمع. لذلك فإنه ليست هناك حلول جاهزة لتنظيم السياسة المحاسبية، وإنما من المناسب بناء المعايير من منطلق ظروف وواقع الممارسة الفعلية بالمجتمع.

وتقديرًا من حكومة المملكة العربية السعودية للدور الحيوى الذى تلعبه المحاسبة في خدمة الاقتصاد الوطنى، صدر قرار وزير التجارة رقم ٦٩٢ وتاريخ ١٤٠٦/٢/٢٨هـ^٢ بشأن أهداف ومفاهيم المحاسبة ومعياري العرض والإفصاح العام. وقد صدر المعيار الأخير بصفة إرشادية (غير ملزمة للشركات السعودية الواقعة في نطاقه). وبعد أربعة أعوام صدر قرارا وزير التجارة رقم ٨٥٢ وتاريخ ١٤١٠/١٠/٧هـ ورقم ١٤٠٩ وتاريخ ١٤١٠/١٢/١هـ^٣ متضمنين إلزامية وتعديل فقرات معينة من المعيار. وبمنظرة متعمقة

لتجربة المملكة الرائدة في مضمار تنظيم السياسة المحاسبية يتبين أنها تركزت في بناء الإطار الفكري (المفاهيمي) للمحاسبة في المملكة، ثم أعقبه إصدار معيار واحد للعرض والإفصاح العام انطلق من هذا الإطار الفكري. إلا أنه مع مرور خمسة أعوام على اتخاذ قرار تنظيم السياسة المحاسبية للمملكة والتحول نحو إلزامية المعيار وإدخال بعض التعديلات عليه، إلى جانب عدم صدور أى معيار لتنظيم المزاوالت حتى الآن، فإن الحاجة تبدو ماسة إلى دعم هذا التنظيم والعمل على استمراريته بخطا عملية، تتمثل في استكمال بناء معايير المزاوالت المحاسبية السعودية، من منطلق واقع بيئة النشاط الاقتصادي للمملكة.

وبإلقاء الضوء على تجارب الدول السابقة في مضمار بناء معايير المحاسبة يتضح أنها بدأت تأخذ طابعها المميز - في صورة ضوابط متكاملة للمزاوالت - اعتباراً من السبعينيات. ومنذ هذا الوقت تكاد مناهج بناء المعايير تكون قد تركزت في استخدام المدخل المعيارى (القياسى أو الاستنباطى أو الاستدلالي)، ومنهج تبنى المعايير الدولية ومنهج تبنى المعايير المعمول بها في إحدى الدول السابقة في هذا المجال^٤. ونظر لأن المنهجين الأخيرين يعتمدان على استيراد معايير أجنبية والعمل أحياناً على تطويرها لتتناسب مع ظروف الدولة التى ستطبق بها - وهو بديل لم تأخذ به المملكة في بناء ما صدر من المعايير السعودية - يمكن القول إن المنهج الأساسى في بناء المعايير تمثل في المدخل المعيارى. وبالنسبة للولايات المتحدة بصفة خاصة فقد استخدمت هذا المنهج في بناء الإطار الفكري للمحاسبة بها في نهاية السبعينيات، وأيضاً في محاولات التنظير المحاسبى التى سبقتها. كما أن هذا المدخل يكاد يكون هو الدعامة الرئيسية التى اعتمدت عليها المملكة في صياغة أهداف ومفاهيم المحاسبة وبناء معيار العرض والإفصاح التى أصدرتها وزارة التجارة عام ١٤٠٦هـ.

وعلى الرغم مما أظهره المدخل المعيارى من نجاح نسبى تمثل من ناحية في سيطرته على محاولات التنظير المحاسبى لفترة طويلة، ومن ناحية أخرى في بناء بعض معايير المحاسبة، فإن هذا المدخل يمكن أن يؤخذ عليه عدة مآخذ، أهمها: بناؤه لمعايير المحاسبة من منطلق أهداف شمولية لقطاعات المستخدمين، وذلك على الرغم من أن الدراسات الاختبارية اوضحت عدم تجانس احتياجات هذه القطاعات^٥، وتركيزه على الصلاحية الداخلية المتمثلة في الاتساق المنطقى بين عناصره وذلك على حساب افتقاده الكامل للصلاحية الخارجية (الاختبارية)، وبناؤه للمعايير من نموذج مغلق يفتقد الملاحظة والتجريب ومراعاة البواعث المختلفة التى تدفع الإدارة لاتخاذ قرارات اختيار السياسات المحاسبية المطبقة. وهذه جميعاً اعتبارات يتعين أخذها بعين الاعتبار في مختلف مراحل تنظيم السياسة المحاسبية،

وخصوصا في حالات غياب المعايير المنظمة للمزاوولات، أو قبل اتخاذ قرارات سريانها، أو في مراحل تطويرها، أو حتى في حالات وجودها مع السماح بأكثر من بديل واحد للتطبيق.

ومع نهاية السبعينيات اتجه البحث المحاسبي بخطأ واسعة نحو استخدام المدخل الإيجابي في مجالات التنظير المحاسبي، وتحليل بواعث الإدارة في تبني السياسات المحاسبية. وقد استخدم في هذا الشأن الطريقة العلمية (الملاحظة وصياغة الفرضيات واختبارها) في تحليل العلاقات المركبة والمتداخلة بين قرارات التقرير المحاسبي المالي والعوامل الاقتصادية المؤثرة في رفاهية الأطراف المشاركة في إعداد تلك التقارير. وفيما يتعلق باستخدام المدخل الإيجابي مع المعايير المحاسبية، فقد ركزت البحوث في هذا الشأن على تقييم البواعث الاقتصادية لتبني طرق محاسبية معينة، صدرت بالفعل بشأنها معايير محاسبية في الولايات المتحدة، وتم تقييم تلك البواعث - بدراسات اختبارية - قبل سريان هذه المعايير.

والواقع أن النتائج التي توصلت إليها الأبحاث في مجال استخدام المدخل الإيجابي في دراسة البواعث الاقتصادية لعملية الاختيار المحاسبي، قد أثبتت صحة معظم فرضيات هذا المدخل في الولايات المتحدة، وهي بيئة محاسبية وصلت إلى درجة عالية من التقدم والتطور، سواء على مستوى الممارسة أو على المستوى الأكاديمي، ولكن لم يسبق استخدام المدخل الإيجابي أو اختبار فرضياته خارج الولايات المتحدة، خاصة في الدول التي قد تختلف فيها درجة التقدم والتطور المحاسبي، وهو أمر يمكن أن يظهر فيه دور مؤثر لعوامل أخرى غير اقتصادية (بيئية) في عملية الاختيار المحاسبي. وبمعنى آخر يمكن القول إن معظم الدراسات في مجال المدخل الإيجابي قد افترضت انعدام أثر العوامل غير الاقتصادية، وأهمها الاعتبارات البيئية للممارسات المحاسبية، وذلك سواء في دراسة بواعث تبني السياسات المحاسبية أو في بناء معايير المزاوولات، خصوصا في الدول التي مازالت مهنة المحاسبة فيها في دور التطوير والتكوين، حيث ينتظر أن يلعب العرف المحاسبي وغيره من البواعث البيئية دورا يمكن أن يكون مؤثرا في الاختيار المحاسبي.

ولأن الباحثين يقدرون أن المملكة العربية السعودية بصدد استكمال بناء معايير المحاسبة بها، وأن هذا البناء لابد أولاً أن يتجاوز بعض جوانب قصور المدخل المعياري السابق الإشارة إليها، وثانياً أن ينطلق كنقطة بداية من تحليل أهم الممارسات الفعلية للمنشآت السعودية كأساس لبناء معايير المزاوولات، فقد عنيا بإجراء دراسة اختبارية على التقارير المالية التي نشرتها الشركات المساهمة السعودية في خلال الأعوام الأربعة الأخيرة

طبقاً للمدخل الإيجابي (بعد تطوير فرضياته لتناسب ظروف التطبيق بالمملكة)، وباستخدام نتائج هذه الدراسة الاختبارية في تقديم التوصيات المناسبة لاستكمال بناء معايير المزاوالت بالمملكة.

أهمية البحث :

في ضوء الاعتبارات السابقة يعنى البحث بتطوير الفرضيات الأساسية للمدخل الإيجابي، لتناسب مع الظروف البيئية للممارسات المحاسبية في المملكة، ثم تطبيقها من خلال إجراء دراسة اختبارية على القوائم المالية التى نشرتها الشركة السعودية في خلال الفترة اللاحقة لصدور معيار العرض والإفصاح العام (١٤٠٦-١٤٠٩هـ/ ١٩٨٥-١٩٨٩م). ويتمثل هدف هذه الدراسة في التعرف على الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة بهذه الشركات، وتحديد أهم العوامل المفسرة لاختيار تلك الطرق، ثم استخدام نتائج هذا التحليل في تحديد الاستراتيجيات الرئيسية التى يمكن أن يوصى بتبنيها عند بناء المعايير الرئيسية لتنظيم المزاوالت المحاسبية الرئيسية في المملكة.

وبناء عليه فإن البحث يخدم أهداف المشروع الوطنى الذى تتبناه وزارة التجارة وجمعية المحاسبة السعودية حالياً لاستكمال بناء معايير المحاسبة بالمملكة، وذلك من عدة زوايا أهمها : بيان موقف التطبيق الميدانى لأهم الاستراتيجيات المحاسبية المستخدمة بالشركات المساهمة السعودية، والوقوف على البواعث الداخلية والخارجية لاستخدامها، واستخدام دوافع التطبيق العملى في تحديد كل من الاستراتيجيات التى يوصى بإجازتها في معايير المزاوالت، والتوصية بأهم الاعتبارات التى يجب أخذها في الاعتبار عند تنفيذ تلك المعايير. وأخيراً فإنه طبقاً للمدخل الإيجابي لنظرية المحاسبة يقدم البحث عموماً لمؤخذ القرارات المنظمة للسياسة المحاسبية تنبؤات مسبقة وتفسيرات للنتائج أو الآثار الاقتصادية المترتبة على المعايير المقترحة^٧.

أهداف البحث :

١ - تقييم التفسيرات الأساسية للمدخل الإيجابي بشأن تبرير عملية الاختيار بين البدائل المحاسبية كما وردت في الفكر المحاسبى الأمريكى، ثم تطويرها لتناسب الدراسة الاختبارية خارج الولايات المتحدة (التطبيق بالمملكة).

- ٢ - استخدام التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية في اختبار كل من الفرضيات الأساسية والمطورة للمدخل الإيجابي، بشأن بواعث الإدارة لاختيار الطرق المحاسبية الرئيسية.
- ٣ - استخدام نتائج اختبار فرضيات المدخل الإيجابي في اقتراح ما يلزم لدعم المشروع الوطني لبناء معايير المزاوالت المحاسبية في المملكة.

فرضية الدراسة :

في ضوء ما سبق الإشارة إليه من إمكان تأثير العوامل البيئية في عملية الاختيار المحاسبى بالدول التى ما زالت فيها مهنة المحاسبة في دور التكوين والتطوير، يمكن تطوير الفرضية الأساسية للمدخل الإيجابي لتلائم بيئة المحاسبة بالمملكة على النحو التالى :

تلعّب كل من العوامل البيئية والعوامل الاقتصادية دورًا مؤثرًا في عملية اختيار السياسات المحاسبية المطبقة بالشركات المساهمة السعودية.

وتتمثل أهمية هذا التطوير في أنه في حالة إثبات صحة هذه الفرضية، يستوجب الأمر مراعاة العوامل البيئية والاقتصادية مجتمعة عند بناء معايير المزاوالت المحاسبية في المملكة العربية السعودية. وسوف تتم دراسة وتحليل هذه الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية المنبثقة عنها في القسم الثالث من البحث.

تصميم البحث :

- حتى يمكن تحقيق الأهداف السابقة اتبع البحث المنهج التالى :
- تحليل مقومات المدخل الإيجابي المعروفة بشأن تفسير عملية الاختيار بين البدائل المحاسبية، ثم تقييمها لبيان جوانب قصور المدخل بالنسبة لمراعاة أثر العوامل المحددة للبيئة المحاسبية السائدة، خصوصًا بالنسبة للدول التى ما زالت مهنة المحاسبة بها في طور التكوين.
 - تحديد العوامل التى يمكن أن تؤثر في قرار اختيار السياسة المحاسبية، في ضوء الفرضيات الأساسية للمدخل الإيجابي وتلك المقترحة لمراعاة أثر العوامل البيئية.
 - تطبيق نماذج الانحدار والبروبيت، (PROBIT) باستخدام الفرضيات الأساسية والمقترحة للمدخل الإيجابي)، في تحديد العوامل المفسرة المعنوية لعملية الاختيار المحاسبى في المملكة، من واقع التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية.

المالية

- استخدام كل من نتائج الدراسة الاختبارية واستطلاعات آراء مراقبي الحسابات (من واقع قائمة استقصاء وردت بملحق البحث) في تقديم التوصيات المناسبة لدعم معايير المملكة.

عينة البحث :

أجرى البحث على التقارير المالية المنشورة في الفترة من ١٤٠٦-١٤٠٩هـ (١٩٨٥-١٩٨٩) لعينة حجمها ٢٨ شركة مساهمة، تتوزع على قطاعات : الزراعة والصناعة (الإسمنت ومواد البناء - الصناعات البترولية - الصناعات التحويلية) والخدمات. وقد بلغت نسبة تمثيل العينة لمجتمع شركات القطاعات المذكورة ٦٨,٣٪ (جدول رقم ١).

حدود البحث :

١ - اقتصر البحث على دراسة التقارير المالية التي نشرتها الشركات المساهمة في المملكة، وذلك بعد استبعاد شركات قطاعات الكهرباء والبنوك والتأمين. ويرجع ذلك لأن القطاعين الأخيرين لهما طبيعة نشاط مالية وتمويلية تختلف عن طبيعة نشاط الشركات المساهمة العادية، هذا بالإضافة إلى أن معيار العرض والإفصاح العام بالمملكة لا يسرى على هذه الشركات. وبالنسبة لشركات قطاع الكهرباء فقد استبعدت شركاتها، لأنها تلتزم بتطبيق النظام المحاسبي الموحد لشركات الكهرباء بالمملكة^٨.

٢ - بالاطلاع على التقارير المالية التي نشرتها الشركات المساهمة طبقاً للمادة رقم ٨٩ من نظام الشركات^٩ أمكن تحديد ست سياسات لها صفة العمومية والأهمية في المنشآت - ولم يصدر بشأنها أى تنظيم رسمى أو معايير منظمة - وهى : سياسات تقويم المخزون، معالجة مصروفات التأسيس وتكاليف البحوث والتطوير، معالجة الزكاة، حساب استهلاك الأصول الثابتة، معالجة الاستثمار في الأوراق المالية، معالجة مكاسب وخسائر ترجمة العملات الأجنبية. وقد استبعدت السياسات الثلاث الأخيرة من البحث نظراً لأن دراستها المبدئية - كما سيوضح فيما بعد - أظهرت عدم وجود تباين واضح بين الشركات عند تطبيقها، الأمر الذى يتعارض مع الشروط الأساسية لتطبيق كل من نماذج الانحدار والبروبيت في تفسير مسببات التطبيق. ومع ذلك فإن توصيات البحث شملت ما يتعلق بالسياسات الست.

تنظيم البحث :

يشمل البحث خمسة أقسام : خصص القسم الأول منها لدراسة مقومات المدخل الإيجابي ومدى مناسبتها لعملية الاختيار المحاسبي في الدول التي ما زالت المحاسبة فيها في دور التقدم والنمو. ويتناول القسم الثاني عرضاً وتقييماً للدراسات السابقة في مجالات المدخل الإيجابي لتفسير عملية الاختيار المحاسبي على المستويين : العالمى والمحلى. أما القسم الثالث فيعرض إجراءات الدراسة الاختبارية لتطبيق المنهج الإيجابي على الشركات المساهمة السعودية، ويشمل صياغة الفرضيات الفرعية للمدخل الإيجابي بعد تطويره وأسلوب قياس المتغيرات المستقلة والتابعة في حالتى : السياسات المحاسبية الفردية والاستراتيجيات المحاسبية المجمعة لعدد من السياسات الفردية. ويتناول القسم الرابع تحليل نتائج الدراسة الميدانية. ويقارن القسم الخامس بين نتائج تحليل الانحدار والبروبيت ويستخلص العوامل المؤثرة في اختيار أهم السياسات المحاسبية في المملكة. وأخيراً يقدم البحث توصياته بشأن الاستراتيجيات الرئيسية الواجب مراعاتها في بناء معايير المزاوالت المحاسبية بالمملكة العربية السعودية. وقد ألحق بالبحث قائمة الاستقصاء المستخدمة في استطلاع آراء المحاسبين القانونيين بشأن السياسات المحاسبية المستخدمة في المملكة وآرائهم بشأن تلك السياسات، وبيان بأسماء الشركات المساهمة السعودية التى شملها البحث.

القسم الأول

المدخل الإيجابي لتفسير عملية الاختيار المحاسبي؛ البواعث الاقتصادية والعوامل البيئية

تتعدد الممارسات المحاسبية، ويثور التساؤل حول كيفية الاختيار بين البدائل من الممارسات، وذلك في غيبة المعايير المحاسبية التى يمكن أن توجه مثل هذا الاختيار. هل يتم الاقتداء بالمعايير الصادرة في البلدان الأخرى، أم يتم اتباع المعايير الدولية، أم يجب اتباع الممارسات الأكثر شيوعاً واستخداماً في الممارسات العملية بالقطاع؟.

إن عملية الاختيار من بين البدائل المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها ما زالت تشغل حيزاً واضحاً في الدراسات والبحوث المحاسبية، وذلك لتعدد وتشابك العوامل التى تحكم

مثل هذا الاختيار. كما أن المداخل المختلفة لتفسير عملية الاختيار متعددة؛ فهناك المدخل المعيارى ومدخل دراسة سلوك أسعار الأوراق المالية والمدخل الإيجابى. وكل من هذه المداخل يؤدى إلى تفسير مختلف لعملية الاختيار المحاسبى. ولا شك فى أن معرفة كيفية اختيار الطرق المحاسبية يساعد كثيراً على شرح وتفسير العديد من الممارسات السائدة بين المنشآت، كما أنه يساعد على التنبؤ بسلوك المنشآت تجاه أى أحداث جديدة تستدعى تعديل السياسات المحاسبية الحالية أو البحث عن سياسات بديلة.

ويقوم المدخل المعيارى على تحديد ما يجب أن تكون عليه الممارسات المحاسبية، بما يؤدى إلى تحقيق الأهداف المحددة للمحاسبة. ولذا فإن عملية الاختيار من بين السياسات المحاسبية والمفاضلة بين السياسات البديلة يجب أن تتم فى ضوء مدى تحقيقها للأهداف المفترضة للمحاسبة. ولقد اتبعت الجهات المهنية المهيمنة على عملية إصدار المعايير المحاسبية فى الولايات المتحدة هذا المدخل فى إصدارها للمعايير منذ بداية السبعينيات. وتوضح الدراسات المحاسبية فى هذا المجال أن المدخل المعيارى لم يؤد إلى الاتفاق العام على إطار فكرى محدد للمحاسبة المالية، بما يسمح باختيار البدائل المحاسبية التى تحقق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية، حيث ركز هذا المدخل على محاولة إيجاد مفاهيم عامة لمقابلة الاحتياجات المفترضة لمستخدمى المعلومات المحاسبية، دون محاولة التصدى للمشكلات المرتبطة بالتطبيق والممارسة المحاسبية^{١٠}؛ أى أن المعايير المحاسبية الموضوعة طبقاً لهذا المدخل عجزت عن تفسير عملية الاختيار المحاسبى، نظراً لتركيزها على ما يجب أن تكون عليه هذه الممارسات، دون ما أخذ العوامل البيئية ومشكلات التطبيق فى الحسبان عند إعداد هذه المعايير.

ولقد حاول المؤيدون لمدخل دراسة سلوك أسعار الأوراق المالية تفسير عملية الاختيار المحاسبى، عن طريق الربط بين المعلومات المحاسبية الناتجة عن استخدام طرق محاسبية معينة وأسعار الأوراق المالية فى البورصة، بحيث يتم اختيار الطريقة المحاسبية التى تنتج أفضل أثر على أسعار هذه الأوراق المالية، وذلك اعتماداً على نظريات التمويل، ولكن هذا المدخل لم يساعد كثيراً فى شرح وتفسير عملية الاختيار المحاسبى. ويرجع السبب فى فشل هذا المدخل إلى أنه طبقاً لنظريات التمويل لا يؤثر الاختيار المحاسبى على قيمة المنشأة، وبالتالي فإن المعلومات المحاسبية ليس لها قيمة، كما أنه ليس لهذه المعلومات تكلفة^{١١}.

ولقد أدى فشل كل من المدخل المعيارى ومدخل دراسة أسعار سوق الأوراق المالية إلى ضرورة البحث عن مدخل جديد يساعد فى تفسير الممارسات المحاسبية ويتلافى المشكلات المرتبطة بكلا المدخلين. ومن هذا المنطلق ظهر المدخل الإيجابى ليقدم لنا إطاراً عاماً لعملية

الاختيار المحاسبي. ونبين في هذا الجزء استعراض وتقييم هذا المدخل بالنسبة لمدي فاعليته في تفسير عملية الاختيار المحاسبي من بين البدائل المحاسبية، بالإضافة إلى تحليل اثر العوامل البيئية في عملية الاختيار، على أن ننتهي بتحديد للعوامل المؤثرة في عملية الاختيار متضمنة كلاً من البواعث الاقتصادية والبيئية كتطوير للمدخل الإيجابي.

١/٨ عرض وتحليل المدخل الإيجابي :

يرتكز المدخل الإيجابي في مجال تفسير وشرح الممارسات المحاسبية على نظريتين اقتصاديتين^{١٢} :

(١) النظرية الاقتصادية للمنشأة :

طبقاً للنظرية الاقتصادية للمنشأة ليس هناك هدف خاص للمنشأة، فهي مكونة من مجموعة من الأطراف تتعاقد معها على حقوق معينة (Property Rights). وهذه الأطراف تهدف إلى تعظيم منفعتها الخاصة. فالمنشأة عبارة عن مجموعة من العقود بين الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. وكل طرف يعلم أن رفاهيته تعتمد على بقاء المنشأة واستمراريتها، وفي نفس الوقت لديه الحافز على القيام بأعمال تؤدي إلى تخفيض قيمة المنشأة وإضعاف فرصتها في الاستمرار. ويتم ترجمة هذه الحوافز إلى محاولات من جانب هؤلاء الأطراف لنقل الثروة من الأطراف الأخرى إلى المنشأة أو إلى أنفسهم. ويترتب على مثل هذه الأعمال تكلفة تسمى تكلفة الوكالة، تتمثل في: الخسارة الناتجة عن قيام الوكيل (المدير) بأعمال في غير صالح حملة الأسهم والسندات، وتكلفة متابعة نشاطات الوكيل، والإيرادات الإضافية التي يحصل عليها الوكيل نتيجة لنقل الثروة إليه^{١٣}. ولتخفيض تكلفة الوكالة تتضمن العقود بين الوكيل والموكلين (حملة الأسهم والسندات) نصوصاً خاصة، مثل : وضع قيود على التوزيعات على المساهمين، والاحتفاظ باحتياطات كافية قبل إجراء أي توزيعات وتحديد مبالغ لإهلاك الأصول الثابتة لا بد من تحميلها على إيرادات الفترة قبل إجراء أي توزيعات.

وتتركز الدراسات المحاسبية في هذا المجال حول كل من عقود المديونية وعقود الحوافز التشجيعية للمديرين. فعقود المديونية تحتوي نصوصاً تعتمد على الأرقام المحاسبية في فرض قيود على الإدارة عند ممارستها لنشاطاتها المختلفة، بما يؤدي إلى تخفيض تكاليف الوكالة إلى أدنى حد ممكن. ويؤدي الإخلال بهذه النصوص عادة إلى مشكلات بالنسبة للمنشأة. كما قد يتطلب الأمر من الشركة المدينة تقديم شهادة من مراقب الحسابات تفيد

التقييد بنصوص العقد^{١٤}. وتتفاوت هذه القيود بين : تحديد حجم أو نسبة التوزيعات على المساهمين، والاحتفاظ بحد أدنى من رأس المال العامل، وعدم الدخول فى أى اتفاقيات للاندماج مع الشركات الأخرى أو الاستثمار فى الأوراق المالية لمثل هذه الشركات، وعدم التخلص من الأصول الثابتة للمنشأة، بالإضافة إلى فرض قيود على عقد أى اتفاقيات مديونية جديدة. وتتحدد هذه القيود على ضوء البيانات المحاسبية الموجودة بالقوائم المالية المنشورة. وتهدف هذه القيود إلى الحد من سيطرة الإدارة على هذه البيانات، ويكون ذلك إما بإلزام الإدارة باتباع السياسات المحاسبية المتعارف عليها أو بالاتفاق على السياسات المحاسبية المقبولة من كلا الطرفين ضمن عقود المديونية، ويترك للإدارة حرية الاختيار من بين هذه السياسات المقبولة. ومن المتوقع أن تقوم الإدارة باختيار الطرق المحاسبية التى تؤدى إلى زيادة الأصول وخفض الالتزامات وزيادة الإيرادات وتقليل النفقات، لأن ذلك يؤدى إلى تقليل احتمال الإخلال باتفاق المديونية^{١٥}.

أما عقود الحوافز التشجيعية للمديرين فتستخدم عادة البيانات المحاسبية التى تتضمنها القوائم المالية المنشورة كأساس لمثل هذه العقود، وخاصة ما تظهره هذه القوائم من أرباح، الأمر الذى يوجد الحافز لدى هؤلاء المديرين لاختيار الطرق المحاسبية التى تؤدى إلى إظهار أرباح أعلى من غيرها من البدائل المحاسبية المقبولة، وبالتالي الحصول على حوافز أكثر. وحتى لا تتخذ هذه العقود كوسيلة للتلاعب بالأرباح بهدف الحصول على منافع شخصية للمديرين فإنها تتضمن بعض النصوص التى تضع قيوداً على الطرق المحاسبية المستخدمة لحساب الأرباح كما تظهرها القوائم المالية، بحيث تعكس هذه الأرباح أداء الإدارة وأثر هذا الأداء على قيمة المنشأة. ويتطلب الأمر ضرورة متابعة تنفيذ نصوص هذه العقود للتأكد من عدم الإخلال بها. وتؤدى عملية المتابعة إلى حدوث تكاليف يطلق عليها تكاليف المتابعة. وكلما زادت القيود المفروضة زادت تكاليف المتابعة. لذا يترك للإدارة عادة فرصة الاختيار بين البدائل المحاسبية المقبولة من أطراف التعاقد. ومن المتوقع أن تقوم الإدارة باختيار الطرق المحاسبية التى تؤدى إلى زيادة الأرباح، مادامت هذه الزيادة فى الأرباح ستنعكس على قيمة الحوافز التشجيعية التى سوف تحصل عليها الإدارة طبقاً لعقود الحوافز.

وبالإضافة إلى تكاليف الوكالة المرتبطة بعقود المديونية وعقود الحوافز التشجيعية للإدارة، هناك تكاليف تعاقدية خاصة بعقود أخرى يمكن أن تؤثر فى اختيار الطرق المحاسبية، فعلى سبيل المثال قد تكون هناك تكاليف تعاقدية خاصة بعقود المبيعات المسبقة

وغيرها من العقود التي ترتبط بها المنشأة، كما هو الحال في الصناعات الاستخراجية وعقود المقاولات. ولقد دعا ذلك الكثيرين إلى إطلاق لفظ التكلفة التعاقدية على تكلفة الوكالة الناتجة عن هذه العقود^{١٦}.

(٢) النظرية الاقتصادية للتنظيم الحكومي :

تنظر النظرية الاقتصادية للتنظيم الحكومي كطرف منافس في نقل الثروة بين الأطراف المعنية لتحقيق العدالة الاجتماعية. فالدولة أو الأجهزة التابعة لها تقوم بإصدار التشريعات التي تؤدي إلى إعادة توزيع الثروة لتحقيق رفاهية المجتمع. وتتنافس المنشآت والمنظمات من أجل إصدار التشريعات التي تعمل على نقل الثروة إليها، وبالتالي تحسين أحوالها على حساب الفئات الأخرى.

وتعتبر القوائم المالية أحد المصادر الرئيسية التي تعتمد عليها الدولة في اتخاذ القرارات الخاصة بنقل الثروة، مثل إصدار قرارات التدخل الحكومي للحد من الاحتكارات بناء على الأرباح المنشورة بالقوائم المالية. كما قد تتدخل الدولة في بعض المجتمعات عن طريق تحديد محتوى القوائم المالية أو فرض ضرائب تصاعدية أو التأمين. وتقوم المنشآت كبيرة الحجم في بعض المجتمعات الرأسمالية بإنفاق تكاليف باهظة لتجنب مثل هذه التشريعات أو للضغط في سبيل إصدار تشريعات لصالح هذه المنشآت، وذلك لأن هذه المنشآت أكثر حساسية بالنسبة للقرارات الخاصة بنقل الثروة. ويطلق على هذه التكاليف التكاليف السياسية. وتلجأ إدارة هذه المنشآت إلى اتخاذ الإجراءات التي تقلل من تعرضها لمثل هذه التشريعات. ومن أمثلة هذه الإجراءات استخدام السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تقليل الأرباح الحالية أو نقلها للفترات المقبلة^{١٧}.

ويجب ملاحظة أن عملية التنظيم الحكومي (أو ما يطلق عليه العملية السياسية في الفكر المحاسبي) تؤدي إلى اختيار السياسات المحاسبية التي تحفض الأرباح، بينما نجد أن عقود المديونية وعقود الحوافز تؤدي إلى اختيار السياسات المحاسبية التي تكفل زيادة الأرباح الظاهرة بالقوائم المالية المنشورة، ويكون على الإدارة المفاضلة بين تلك الآثار المتعارضة واختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض تكلفة الوكالة إلى أقل حد ممكن.

والخلاصة أن المدخل الإيجابي يقوم على استخدام تكلفة التعاقدات والتكاليف السياسية كأساس لتفسير عملية الاختيار المحاسبي، حيث يقوم هذا المدخل على الاختيار من بين البدائل المحاسبية بما يؤدي إلى تخفيض هذه التكاليف إلى أدنى حد ممكن.

٢/٨ تقييم المدخل الإيجابي لتفسير عملية الاختيار المحاسبي :

من العرض السابق للأساس الفكرى الذى يقوم عليه المدخل الإيجابى يتضح أن هذا المدخل يعتمد على اختيار الطرق المحاسبية التى تؤدى إلى تخفيض تكلفة التعاقدات والتكاليف السياسية لادنى حد ممكن، وأنه يعتمد أساساً على الآثار الاقتصادية لعملية الاختيار المحاسبى من حيث تأثير هذا الاختيار فى مستويات الربحية وما يترتب على ذلك من نقل للثروة بين الأطراف المعنية.

ومما لا شك فيه أن المدخل الإيجابى قد حقق إسهامات كثيرة فى تفسير عملية الاختيار المحاسبى كما يعكسها الكم الكبير من البحوث العلمية فى هذا المجال، التى امتدت إلى أكثر من عشر سنوات وما زالت حتى الآن. ويمكن تلخيص إسهامات هذا المدخل فى قدرته على شرح وتفسير عملية الاختيار المحاسبى من ناحية، وقدرته على التنبؤ بالممارسات المحاسبية إذا ما حدث ما يغير الظروف المحيطة بهذه الممارسات وأثر هذه التنبؤات على رفاهية الأطراف المختلفة.

فمن حيث قدرة المدخل الإيجابى على شرح وتفسير عملية الاختيار المحاسبى، نجد أن هذا المدخل يوفر إطاراً مفيداً لتفسير عملية الاختيار المحاسبى، يمكن من خلاله فهم هذا الاختيار بدلاً من النظر إليه كخليط غير متسق من الطرق المحاسبية. فالمدخل الإيجابى ينظر إلى عملية الاختيار لسياسة معينة كجزء من عملية الاختيار المحاسبى ككل بدلاً من النظر إليها بمفردها، ولعل ذلك يساهم فى شرح الكثير من الممارسات المحاسبية. فقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل تصبح أكثر فهماً إذا ما نظرنا إليها فى ضوء : عقود المديونية، وخطط الحوافز التشجيعية للإدارة، حيث توجد هذه العقود الحوافز لدى الإدارة لزيادة الربحية الحالية. كما أن الاختلاف فى توقيت الاعتراف بالأرباح له مغزى اقتصادى، والاختيار بين طرق الاستهلاك لم يعد عشوائياً.

أما من حيث قدرة المدخل الإيجابى على توفير تنبؤات مفيدة للأطراف المعنية، فإن هذا المدخل يوفر للمستثمرين والمحللين الماليين نموذجاً تنبئياً بالإجراءات المحاسبية، يمكن استخدامه فى تفسير الأرقام المحاسبية الموجودة بالقوائم المالية، حيث يوضح هذا النموذج أن هذه الأرقام هى نتاج لأثر العمليات التعاقدية والسياسية. وبمعرفة ذلك يستطيع المستثمرون والمحللون الماليون تعديل هذه الأرقام، وهو أمر يساعد على تحسين القدرة على تقدير القيمة السوقية للأسهم أو السندات، خاصة فى غياب سوق مالية منظمة يتم فيها تداول هذه الأوراق المالية. كما أن هذا المدخل يعد هؤلاء المستثمرين بأسس للتنبؤ بأرباح

المنشآت المختلفة على ضوء التفاوت في الإجراءات المحاسبية. فمثلا المنشأة التي تكون على درجة عالية من الحساسية السياسية والتي تلجأ إلى طرق محاسبية تخفض الربحية، تتوقع زيادة في الأرباح المستقبلية وبالتالي زيادة التدخل الحكومي.

ويساعد المدخل الإيجابي على زيادة فاعلية عملية المراجعة، فالمراجع يمكنه التنبؤ بالناورات المحاسبية بحيث يزيد من كثافة مراجعته عندما يجد أن الأرباح المعلنة قريبة من الحدود الموضوعة في خطط الحوافز وعقود المديونية. ويساعد هذا المدخل أيضاً على زيادة رفاهية الإدارة، حيث يستطيع التنبؤ بأثر الأرباح المعلنة في كل من التكاليف التعاقدية والتكاليف السياسية، بما يمكن الإدارة من السيطرة على السلسلة الزمنية للأرباح لتخفيض هذه التكاليف. وأخيراً يساعد المدخل الإيجابي الأجهزة المختصة ببناء معايير المحاسبة المالية على التنبؤ بالآثار الاقتصادية المترتبة على المعايير المقترحة، وبالتالي أخذ هذه الآثار في الحسبان قبل عرض وإصدار هذه المعايير.

ولا شك في أن هذا المدخل بتركيزه على الآثار الاقتصادية لعملية الاختيار المحاسبى قد أثبت نجاحه في تفسير هذا الاختيار بالدول التي تقدمت فيها مهنة المحاسبة، وقطعت شوطاً كبيراً في هذا المضمار، سواء من حيث الفكر المحاسبى أو قدرة الإدارة على فهم الآثار الاقتصادية لعملية الاختيار المحاسبى ومحاولة الاستفادة من ذلك لتحقيق مزايا اقتصادية للمنشأة والأطراف الأخرى. أما في الدول التي مازالت مهنة المحاسبة فيها في دور النمو والتطور، فإن عملية الاختيار المحاسبى تحكمها بواعث قد تكون غير اقتصادية تتصل ببيئة الممارسة المحاسبية.

ففي مثل هذه الدول تزداد القواعد العرفية التي يتم الاتفاق عليها بين المحاسبين. ويلاحظ أن تحديد هذه القواعد إلزامية لا يعتمد على التبرير المنطقي، وإنما هو اختيار جماعى بطريقة تحكمية بهدف ضبط وتوحيد التطبيق العملي. وهناك مجالات كثيرة ينطبق عليها ذلك، مثل: تحديد طرق الاستهلاك أو تسعير المخزون السلعي^{١٨}.

وهكذا يمكن القول، بالإضافة إلى العوامل السابق التعرض لها والتي تعكس الآثار الاقتصادية لعملية الاختيار من بين الطرق المحاسبية، إن شيوخ طريقة ما في التطبيق أكثر من غيرها بمجال الصناعة (القطاع) يعتبر من العوامل الترجيحية في اختيار الطرق المحاسبية، فإذا فرضنا مثلاً أن طريقة رسملة مصاريف التأسيس وتكاليف البحوث والتطوير أكثر شيوعاً في مجال الصناعات الكيماوية فإن الاختيار المحاسبى يقع على هذه السياسية دون غيرها. ويقوم هذا الرأى على أساس أن شيوع استخدام طريقة محاسبية ما يرجع إلى ملائمتها لطبيعة الصناعة والبيئة المحاسبية المحيطة^{١٩}.

وفي مثل هذه البيئة تلجأ المنشآت عادة إلى نقل عبء عملية الاختيار المحاسبي إلى مراقب الحسابات، فتطلب منه أن يدلها على الطرق المحاسبية الأكثر ملاءمة لظروفها وطبيعة نشاطها، وذلك لما له من خبرة ودراية تمكنانه من الاختيار السليم. لذا يرى البعض أن اختيار الطرق المحاسبية قد يتوقف على رأى مراقب الحسابات. ففي الأحوال التي لا تفضل فيها الإدارة إحدى الطرق المحاسبية على الطرق المحاسبية الأخرى تلجأ إلى مراقب الحسابات لمساعدتها في هذا الصدد^{٢٠}.

وفي مثل هذه البيئات تتوقف عملية الاختيار أيضاً على درجة تحفظ المنشآت في اختيار سياساتها المحاسبية بصفة عامة. فقد تكون المنشأة على درجة عالية من التحفظ تمشياً مع سياسة الحيطة والحذر، فتلجأ إلى اختيار تلك السياسات المحاسبية التي تقلل من أرباح العام الحال وتفضل نقل الأرباح غير المؤكدة إلى الأعوام المقبلة، أو قد تكون هذه المنشآت غير متحفظة في اختيار سياساتها المحاسبية، فتفضل اختيار السياسات المحاسبية التي تظهر أرباح العام الحال بصورة مرتفعة دون وجود درجة عالية من التأكد بالنسبة لهذه الأرباح^{٢١}.

وهكذا نجد أن المدخل الإيجابي لتفسير عملية الاختيار المحاسبي يتجاهل عنصراً هاماً لتفسير عملية الاختيار بالنسبة للدول التي ما زالت مهنة المحاسبة فيها في دور التكوين والنمو، وهذا أمر قد يفقد هذا المدخل فرصته في التطبيق بمثل هذه الدول التي تعتبر المملكة واحدة منها. وتتطلب فاعلية هذا المدخل في هذا المجال إضافة العوامل المرتبطة بطبيعة البيئة المحاسبية في هذه الدول، وهو ما يركز عليه الباحثان في هذا المجال.

وبالإضافة إلى هذه العوامل البيئية يتطلب نجاح تطبيق هذا المدخل من وجهة النظر الإحصائية مزيداً من الاهتمام، من حيث اختيار المتغيرات المفسرة التي تعبر عن العوامل الثلاث المؤثرة في هذا الاختيار (تكلفة التعاقدات، التكاليف السياسية، العوامل البيئية). فهذه العوامل لا يمكن التعبير عنها بمتغيرات مباشرة لصعوبة القياس، لذا يتم اللجوء إلى استخدام متغيرات تقريبية معبرة بصورة قوية وواقعية عن العوامل التي تمثلها. كما يجب استخدام النموذج الرياضي الملائم، الذي يعكس بضيق طبيعة العلاقة بين عملية الاختيار المحاسبي والعوامل المفسرة لهذا الاختيار. ولذلك يجب التأكد من طبيعة العلاقة (خطية أو غير خطية) قبل اختيار النموذج الملائم، كما يجب التأكد من توافر الشروط الرياضية والإحصائية الخاصة بالنموذج الذي تم اختياره.

والخلاصة أن المدخل الإيجابي يساعد كثيراً على تفسير التفاوت في الممارسات المحاسبية، ويسهل عملية الاختيار الذي يعكس الظروف الواقعية المحيطة بكل منشأة، بدلاً

من فرض طريقة محاسبية واحدة لجميع المنشآت، ذلك أن عملية التوحيد (بديل التوحيد شبه الكامل في تنظيم السياسة المحاسبية) قد تؤدي إلى مشكلات وخيمة إذا لم تكن قائمة على تبريرات منطقية. كما يساعد المدخل الإيجابي القائمين على وضع المعايير المحاسبية في تقييم الآثار الاقتصادية لأي طريقة محاسبية مقترحة لحل المشكلات التي تتطلب معايير ترشد وتوجه التطبيق العملي. كما يحقق هذا المدخل للمستثمرين والمحللين الماليين فهماً أوضح للقوائم المالية، حيث يتعرفون على أثر العمليات التعاقدية والسياسية في عناصر قائمة الدخل والمركز المالي للشركات المختلفة، الأمر الذي يساعدهم على التقدير والتنبؤ بالقيمة السوقية للأوراق المالية لهذه المنشآت. كما يساعد هذا المدخل على فهم التفاوت بالممارسات المحاسبية بين المنشآت، مما يمكن المقرضين والمديرين من تعديل العقود، بما يخفض تكاليف التعاقد ويحقق المصالح المشتركة للجانبين المتعاقدين.

وتجدر الإشارة إلى أن نجاح تطبيق هذا المدخل على عملية الاختيار المحاسبى بالدول التي ما زالت المحاسبة فيها في دور التقدم والنمو، يتطلب ضرورة الأخذ في الحسبان العوامل المحددة للبيئة المحاسبية السائدة في هذه الدول، والمتمثلة في شروع العرف المحاسبى والاعتماد على مراقب الحسابات في عملية الاختيار، بالإضافة إلى استخدام السياسات المحاسبية المتحفظة في أغلب الأحيان.

وهناك بعض الصعوبات التي تضع بعض القيود على النتائج التي يمكن الحصول عليها باستخدام هذا المدخل، فليست هناك نظرية محاسبية إيجابية محددة المعالم تساعد على الاختيار الدقيق للمتغيرات المعقدة بصدق وواقعية للتكاليف التعاقدية والتكاليف السياسية. ولقد أدى غياب مثل هذه النظرية إلى صعوبة تحديد العلاقة بين هذه المتغيرات (خطية أو غير خطية). وقد يترتب على افتراض خطية العلاقة احتمال وجود خطأ في عملية التقدير والتنبؤ، إذا لم تكن العلاقة الحقيقية هي علاقة خطية. لذلك يجب مراعاة الدقة في اختيار المتغيرات المفسرة، وإجراء الاختبارات الإحصائية اللازمة في هذا الصدد، أو الاعتماد على نتائج الدراسات السابقة في هذا المجال في حالة تماثل الظروف.

٢/٨ العوامل المؤثرة في قرار اختيار السياسة المحاسبية :

خلصنا من الاستعراض السابق إلى أن اختيار السياسات المحاسبية طبقاً للمدخل الإيجابي يتم طبقاً لمجموعة من العوامل أو البواعث المؤثرة في تبني المنشأة لبديل أو اختيار سياسة معينة دون أخرى. ويتلخص هذه العوامل في ثلاث مجموعات رئيسية يمكن استعراضها كما يلي :

أوضحت الدراسات السابقة أنه كلما زادت درجة حساسية المنشأة سياسياً لجأت إلى تبني الطرق المحاسبية التي تظهر مستويات منخفضة من الربحية، وذلك لتجنب : تعرضها للتدخل الحكومي، فرض ضرائب أعلى على نشاطاتها، أو التأميم، والعكس بالعكس. ونظراً لصعوبة القياس المباشر للتكاليف السياسية، يتم التعبير عنها بمقاييس تقريبية كما يلي :

(١) الحجم :

كلما زاد حجم المنشأة زادت درجة حساسيتها السياسية وزاد احتمال اختيارها للطرق المحاسبية التي تؤدي لتخفيض مستوى الربحية، والعكس بالعكس. وتستخدم قيمة المبيعات أو إجمالي أصول المنشأة للتعبير عن الحجم.

(٢) كثافة رأس المال :

كلما زادت درجة كثافة رأس المال كانت المنشأة على درجة عالية من الحساسية السياسية، وذلك لتأثيرها على الهيكل الاقتصادي وخطط التنمية. وتستخدم نسبة الأصول الثابتة إلى جملة الأصول للتعبير عن معدل كثافة رأس المال بالمنشأة.

(٣) درجة التركيز الصناعي :

كلما زادت درجة التركيز الصناعي (تركز مبيعات الصناعة أو القطاع في عدد قليل من المنشآت) زادت درجة الحساسية السياسية، مما يعني أن تقوم المنشأة باستخدام الطرق المحاسبية التي تؤدي لتخفيض الربحية إلى أدنى حد ممكن. ويستخدم مقياس مبيعات أكبر شركتين في الصناعة (القطاع) إلى إجمالي مبيعات الصناعة كمؤشر على درجة التركيز الصناعي.

(٤) الملكية الحكومية :

كلما زادت نسبة الملكية الحكومية في رأس المال اتجهت المنشأة إلى تبني طرق محاسبية تؤدي إلى خفض الربحية. وتستخدم نسبة الملكية الحكومية في رأس مال المنشأة إلى إجمالي حقوق الملكية كمؤشر لقياس هذا العامل.

(٥) اتجاه الربحية :

كلما اتجهت ربحية المشروع إلى الزيادة كان ذلك حافزاً للمنشأة على اختيار الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الربح، والعكس بالعكس. وقد تم التعبير عن هذا المتغير (في الدراسة الاختبارية بهذا البحث) بقيم تتراوح بين صفر و٢، كما سيرد شرحه في القسم الثالث.

أوضحت الدراسات السابقة أن تكلفة التعاقد تؤثر في قرار المفاضلة بين الطرق المحاسبية واختيار ما يناسب من بينها، بحيث يتم تبني السياسة المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض تكاليف التعاقد إلى أدنى حد ممكن، وتجنب القيود المفروضة ضمن نصوص هذا التعاقد. وتتكون التعاقدات في بيئة المنشأة من عنصرين رئيسيين على الأقل، هما :

(١) عقود هوافز الإدارة المعتمدة على ما تحققه المنشأة من أرباح :

في حالة وجود عقود للحوافز معتمدة على ما تحققه الإدارة من أرباح، يكون اختيار المنشأة للطرق المحاسبية التي تسهم في إظهار أرباح أعلى من غيرها، وذلك للحصول على حوافز أكبر، والعكس بالعكس.

(٢) عقود المديونية :

كلما زادت نسبة المديونية كان هناك دافع لدى الإدارة لاختيار الطرق المحاسبية التي تظهر أرباحاً أكثر، وذلك حتى تتفادى أى انتهاك ممكن لشروط عقود المديونية. وتستخدم نسبة الديون الخارجية إلى إجمالي أصول المنشأة كمؤشر لقياس درجة المديونية.

٢/٢٨ **أثر البيئة المحاسبية :**

أوضحت الدراسات السابقة أنه في غياب الآثار الاقتصادية للطرق المحاسبية كعامل مؤثر في قرار اختيار الإدارة للطرق المحاسبية المستخدمة - تلعب العوامل البيئية المرتبطة بالممارسات المحاسبية دوراً رئيسياً في هذا الاختيار. وتتمثل العوامل التي توضح أثر البيئة فيما يلي :

(١) **العرف المحاسبى :**

هناك ميل لدى الإدارة لاتباع الطرق المحاسبية الأكثر شيوعاً في نطاق الصناعة، وذلك باعتبار أن هذا الشيوع دليل قوى على قبولها في التطبيق العملي وملاءمتها له. وسيوضح القسم التالى أسلوب حساب أثر هذا العامل في عملية الاختيار.

(٢) **درجة التحفظ :**

يتوقف اختيار المنشأة للسياسة المحاسبية على درجة التحفظ التي تتبعها بالنسبة لسياساتها المحاسبية، فكلما زادت درجة التحفظ لجأت المنشأة إلى اختيار الطرق

المحاسبية التي تقلل الأرباح إلى أدنى حد ممكن، والعكس بالعكس. وسيوضح القسم التالى أسلوب حساب أثر حساب هذا العامل فى عملية اختيار السياسة المحاسبية والمنهج الذى اتبع لإدراجه ضمن النموذج الرياضى للدراسة.

(٢) رأى المراجع :

فى الأحوال التى لا يكون للمنشأة تفضيل لطريقة معينة يتوقع أن تتبنى المنشأة الطريقة التى يفضلها مراقب الحسابات، لما يتوافر لديه من خبرة وفهم لطبيعة عملية الاختيار المحاسبى وعلاقتها ببيئة الممارسة العملية. ويوضح القسم التالى أسلوب حساب أثر هذا العامل فى عملية الاختيار.

القسم الثانى

الدراسات السابقة فى مجال استخدام المدخل الإيجابى لتفسير الاختيار المحاسبى

سبق أن أوضحنا أن البحث العلمى فى مجال المدخل الإيجابى قد شغل حيزاً كبيراً من اهتمامات الباحثين منذ نهاية السبعينيات وحتى الوقت الحالى، وهذا يعكس أهمية هذا المدخل والإسهامات الفعالة له فى تفسير عملية الاختيار المحاسبى. ونتناول فى هذا الجزء من البحث ملخصاً للدراسات السابقة، سواء على المستوى العالمى أو المستوى العربى والمحلى.

١/٢ الدراسات على المستوى العالمى :

يعد GORDON أول من استخدم المدخل الإيجابى لتحليل أثر البواعث الاقتصادية فى الاختيار من بين المبادئ المحاسبية التى يتم على أساسها إعداد القوائم المالية الموحدة. وقد خلص فى بحثه عام ١٩٦٤ إلى أن الإدارة سوف تختار المبادئ المحاسبية التى تؤدى إلى الثبات النسبى لصافي الربح فى الفترات المتتالية وتحقق استقرار أسعار الأسهم^{٢٢}. ولقد حاولت الدراسات التى تلت ذلك التشكيك فى هذه النتائج، حيث أكدت على أن الإدارة ليس باستطاعتها التأثير المباشر على أسعار الأسهم.

وتعتبر الدراسة التي قام بها Watts and Zimmerman عام ١٩٧٨ «حجر الزاوية» في الدراسات التي ظهرت في هذا المجال. وقد ركزت هذه الدراسة على تطوير نتائج الدراسة السابقة التي قام بها Gordon فيما يختص بتحليل الآثار الاقتصادية لعملية الاختيار المحاسبي، حيث قدمت نموذجاً متكاملًا لعملية الاختيار المحاسبي، أو ما يمكن وصفه بعملية تنظير متسقة لعملية الاختيار المحاسبي باستخدام المدخل الإيجابي. وقد أوضحت هذه الدراسة الدور الذي تلعبه كل من التكاليف التعاقدية والتكاليف السياسية في عملية الاختيار^{٢٣}.

وبعد ظهور هذه الدراسات بدأت الأبحاث تتوالى في هذا المجال بين مؤيد ومعارض، وتركزت هذه الدراسات في البداية في إجراء بعض الاختبارات على عدد قليل من الفروض التي قامت عليها دراسات Watts and Zimmerman، مثل: المديونية والحجم وعقود الحوافز، ثم تطورت الدراسات لتشمل عددًا أكبر من هذه الفروض، مع التركيز على استخدام النماذج الكمية والدراسات الميدانية لتفسير عملية الاختيار. ولقد تناولت الجهود التي تلت الجهود التي قام بها Watts and Zimmerman عملية الاختيار المحاسبي كاستراتيجيات متكاملة لمجموعة الطرق المحاسبية المستخدمة عمليًا، أو دراسة الاختيار المحاسبي لإحدى الطرق المحاسبية في مجال واحد محدد (معالجة إهلاك الأصول، تقويم المخزون السلعي). ونتناول فيما يلي عرضًا سريعًا ومختصرًا لأهم هذه الدراسات:

١/٨/٢ الدراسات الخاصة بالاستراتيجيات المحاسبية :

تعتبر الدراسة التي قام بها Zmijewski and Hagerman (١٩٨١)^{٢٤} الدراسة الأولى في مجال الاختيار المحاسبي الشامل لمجموعة من السياسات المحاسبية، بدلا من التركيز على سياسة واحدة، على أساس أن الأرقام المحاسبية الظاهرة في القوائم هي انعكاس لمجموعة من السياسات المحاسبية وليست نتيجة لسياسة محاسبية خاصة بعنصر معين. وطبقًا للمدخل الإيجابي تختار الإدارة إما مجموعة السياسات التي تؤدي إلى زيادة الربحية أو مجموعة السياسات التي تؤدي إلى خفض الربحية. وفي أغلب الأحيان يكون على الإدارة المقاضلة بين هذين النقيضين واختيار المزيغ الأمثل من السياسات المحاسبية، الذي يؤدي إلى أفضل تأثير مرغوب على الأرباح.

ولقد ركزت الدراسة التي قام بها Zmijewski and Hagerman على أربع سياسات محاسبية، هي السياسات الخاصة بالمخزون، والاستهلاك، والخصم الضريبي على الاستثمارات، وفترة إهلاك تكاليف التقاعد والمعاشات. وتم اختيار كل من طريقة الوارد أولاً

يصرف أولاً، والقسط الثابت، وطريقة التدفق لمعالجة الخصم الضريبي على الاستثمارات، وفترة ٣٠ عاماً لإهلاك تكاليف التقاعد، وذلك باعتبار أن هذه السياسات مجتمعة تؤدي إلى زيادة الربحية. ومن ثم تم اختيار طرق : ما يرد أخيراً يصرف أولاً، والاستهلاك المعجل، والتأجيل لمعالجة الخصم الضريبي على الاستثمارات، وفترة أقل من ٣٠ عاماً لإهلاك تكاليف التقاعد والمعاشات، باعتبار أن هذه السياسات مجتمعة تؤدي إلى تخفيض الربحية. وبناء على هذين الاختيارين تم وضع ست عشرة استراتيجية على أساس افتراض ثلاثة مستويات متباينة من التأثير على الربحية. كما تم اختيار أربعة متغيرات للتعبير عن التكاليف السياسية، وهي : الحجم و الخطر وكثافة رأس المال، ومعدل التركيز، بالإضافة إلى وضع الفرضيات التالية :

- من المتوقع أن يميل المديرون في المنشآت الكبيرة إلى اختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الربحية، والعكس بالعكس، وذلك لتخفيض التكاليف السياسية.
- من المتوقع أن تميل المنشآت التي على درجة عالية من الخطر إلى اختيار الاستراتيجيات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الربحية، والعكس بالعكس.
- من المتوقع أن تلجأ المنشآت ذات الكثافة العالية لرأس المال إلى استخدام استراتيجيات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح، وذلك بهدف تخفيض التكاليف السياسية.
- من المتوقع أن تلجأ المنشآت في الصناعات ذات معدل التركيز المرتفع إلى استخدام استراتيجيات تؤدي إلى تخفيض الربحية بهدف تخفيض التكاليف السياسية.

كما تم استخدام متغيرين للتعبير عن التكاليف التعاقدية على النحو التالي :

- متغير صوري للتعبير عن وجود أو عدم وجود خطة للحوافز، مع افتراض أن المنشأة التي لديها خطة للحوافز سوف تلجأ إلى استخدام استراتيجيات محاسبية تؤدي لزيادة الربحية، والعكس بالعكس.
- نسبة الديون/إجمالي الأصول للتعبير عن عقود المديونية، مع افتراض أن المنشآت التي تتمتع بنسبة مديونية عالية تلجأ إلى استخدام الاستراتيجيات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الربحية لتخفيض تكاليف التعاقد.

وبناء على هذه الفرضيات تم بناء نموذج رياضي للعلاقة بين المتغيرات المفسرة والاستراتيجيات المحاسبية، وتم استخدام تحليل البروبيت لتقدير أثر هذه المتغيرات على عملية الاختيار المحاسبي، وذلك باستخدام عينة من ٢٠٠ شركة أمريكية، واعتماداً على

البيانات الموجودة بالقوائم المالية المنشورة والتقارير المقدمة لهيئة سوق المال. ويمكن القول إن النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة تتوافق مع ما تم افتراضه من أن الاختيار المحاسبي للاستراتيجيات يتفاوت تبعاً لوجود أو عدم وجود خطة للحوافز التشجيعية للإدارة ونسبة المديونية وحجم المنشأة ومعدل التركيز في الصناعة، أى أن النتائج التي تم الحصول عليها تتوافق مع نتائج الدراسات التي قام بها كل من Watts and Zimmerman عام ١٩٧٨.

٢/١/٢ الدراسات الخاصة باختيار السياسات المحاسبية الفردية :

تعتبر الدراسة التي قام بها Zmijewski and Hagerman الدراسة الوحيدة التي تناولت الاختيار المحاسبي للاستراتيجيات، بينما ركزت الدراسات الأخرى على اختيار سياسة محاسبية واحدة. وتتناول بإيجاز هذه الدراسات وأهم النتائج التي توصلت إليها :

أ - دراسة Watts and Zimmerman (١٩٧٨) : تناولت عملية الاختيار بين السياسات المحاسبية الخاصة بمعالجة أثر تقلبات الأسعار. وقد جاءت نتائج هذه الدراسة متوافقة مع فرض الحجم، وغير متوافقة مع فرض عقود الحوافز التشجيعية للمديرين.

ب - دراسة Hagerman and Zmijewski (١٩٧٩) : تناولت الاختيار المحاسبي من بين الاستهلاك بطريقة القسط الثابت والاستهلاك بطريقة القسط المتناقص. ولقد وجدت النتائج متطابقة مع كل من فروض : الحجم ووجود خطة للحوافز والخطر، وغير متوافقة مع فرضي معدل التركيز وكثافة رأس المال^{٢٥}.

ج - دراسة Hagerman and Zmijewski (١٩٧٩) تناولت الاختيار من بين طريقتي ما يرد أولاً يصرف أولاً وما يرد أخيراً يصرف أولاً لتقويم المخزون. ولقد جاءت النتائج التي توصلت إليها الدراسة متطابقة مع فروض : الحجم وكثافة رأس المال ومعدل التركيز في الصناعة، وغير متطابقة مع فرضي : عقود الحوافز للإدارة والخطر.

د - دراسة Hagerman and Zmijewski (١٩٧٩) تناولت الاختيار المحاسبي من بين طريقتي التأجيل والتدفق للخصم الضريبي على الاستثمارات. ولقد جاءت نتائج هذه الدراسة متطابقة مع فروض : الحجم وعقود الحوافز التشجيعية للإدارة ومعدل التركيز، وغير متطابقة مع فرض الخطر.

هـ - دراسة Hagerman and Zmijewski (١٩٧٩) : تناولت الاختيار المحاسبي من بين إهلاك تكاليف المعاشات والتقاعد على فترة أقل من ٢٠ عاماً أو أكبر من ذلك. ووجدت نتائج

هذه الدراسة متطابقة مع فرضى: عقود الحوافز التشجيعية للإدارة ومعدل التركيز، وغير متطابقة مع فرض الحجم.

و - دراسة Deakin (١٩٧٩) ^{٢٦} : تناولت الاختيار المحاسبى بالنسبة للمحاسبة فى شركات البترول. ولقد جاءت نتائج هذه الدراسة متطابقة مع فرضى : المديونية والحجم.

ز - دراسة Dhaliwal (١٩٨٠) ^{٢٧} : تناولت الاختيار من بين طريقتى التكاليف الإجمالية والمجهودات الناجحة بالنسبة لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف فى شركات البترول. ولقد جاءت نتائج هذه الدراسة متطابقة مع فرض المديونية فقط.

ح - دراسة Bowen, Noreen and Lacy (١٩٨١) ^{٢٨} : تناولت الاختيار المحاسبى من بين رسملة فوائد التمويل أو عدم رسملتها. ووجدت نتائج هذه الدراسة متطابقة مع فرض المديونية، وغير متطابقة مع فرض عقود الحوافز للإدارة وفرض الحجم.

ط - دراسة Holthausen (١٩٨١) ^{٢٩} : تناولت الاختيار المحاسبى من بين القسط الثابت والقسط المتناقص عند معالجة الاستهلاك. ولقد جاءت النتائج غير متطابقة مع أى من الفروض السابقة.

ى - دراسة Lilien and Pastena (١٩٨٢) ^{٣٠} : تناولت الاختيار المحاسبى من بين طريقتى التكاليف الكلية والمجهودات الناجحة للمحاسبة عن تكاليف البحث والاستكشاف فى شركات البترول. ولقد جاءت النتائج متطابقة مع فرضى : المديونية والحجم.

ك - دراسة Dhaliwal, Salamon and Smith (١٩٨٢) ^{٣١} : تناولت الاختيار المحاسبى لطرق المحاسبة عن إهلاك الأصول الثابتة. ولقد جاءت نتائج الدراسة متطابقة مع فروض: المديونية، وعقود حوافز الإدارة، والحجم.

ل - دراسة Daley and Vigeland (١٩٨٣) ^{٣٢} : تناولت هذه الدراسة الاختيار المحاسبى من بين سياستى : الرسملة أو التحميل الفورى لتكاليف البحوث والتطوير. ولقد جاءت نتائج الدراسة متطابقة مع فرضى : المديونية والحجم.

م - دراسة Trombly (١٩٨٩) ^{٣٣} : تناولت الخصائص المميزة للشركات التى اختارت التطبيق المبكر للمعيار رقم ٨٦ - الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى - وذلك خلال الفترة الاختيارية السابقة على سريانه. والمعيار المشار إليه يتناول شروط المعالجة المحاسبية لتكاليف الإنتاج الداخلى لبرمجيات الحاسب الآلى بين الرسملة والتحميل الفورى على الدخل. ولقد جاءت نتائج الدراسة متطابقة مع كل من فرض التمشى مع رأى مراقب الحسابات وفرض الحجم، إلا أن تفسير فرض الحجم جاء بصورة تختلف عن

تفسيره كمعبر عن التكاليف السياسية، ذلك أنه مع صغر حجم المنشآت العاملة في هذا القطاع فإنها تتبنى الطرق المحاسبية التي تغالى في الربحية، نظراً لارتفاع درجة المخاطرة في الصناعة، ومن ثم فإن عقود حوافز الإدارة تتضمن اشتراطات أعلى للربحية، كما أن تبني هذه الطرق يجعلها أيضاً تفى بشروط العقود الخاصة بالقروض والمديونية التي تحصل عليها من البنوك لتمويل نشاطاتها ذات المخاطرة العالية.

والخلاصة أن نتائج هذه الدراسات التي ركزت على الاختيار المحاسبى لسياسات فردية قد تطابقت مع فرضى عقود المديونية والحجم، بينما كانت النتائج بالنسبة لفرض عقود الحوافز قاطعة في أغلب الأحيان. وبصفة عامة يمكن القول إن هذه الدراسات قد وجدت أن هناك اتجاهاً عاماً إلى أن كلاً من نسب : المديونية وحجم المنشأة وعقود الحوافز، تؤثر على عملية الاختيار المحاسبى. ومع ذلك فإن قوة الاختبارات الإحصائية على النتائج كانت ضعيفة في أغلب الأحيان. كما يلاحظ أن هذه الدراسات (فيما عدا دراسة Trombly) قد ركزت على المتغيرات المعبرة عن البواعث الاقتصادية لعملية الاختيار، وتجاهلت تماماً أثر العوامل البيئية. ولعل ذلك هو السبب في انخفاض مستوى التفسير في معظم النتائج التي توصلت إليها.

٢/٢ الدراسات على المستوى العربى والمحلى :

يمكن القول، بكل الصدق، إن الدراسات العربية في مجال استخدام المدخل الإيجابى لتفسير عملية الاختيار المحاسبى محدودة وقليلة بدرجة كبيرة. فقد تركزت الكتابات في هذا المجال حول : المقارنة بين المدخل المعيارى والمدخل الإيجابى كأسلوبين للتفسير المحاسبى^{٣٤}، أو وضع إطار نظرى لفروع المحاسبة باستخدام المدخل الإيجابى^{٣٥}، أو استخدام تكلفة الوكالة في تطوير نظرية المحاسبة^{٣٦}. وهناك دراسة حاولت اقتراح نموذج للاختيار المحاسبى لطريقة المحاسبة عن تكاليف البحوث والتطوير باستخدام المدخل الإيجابى، وذلك على ضوء كل من المتغيرات المعبرة عن : التكلفة التعاقدية والتكلفة السياسية والعناصر البيئية المؤثرة في عملية الاختيار^{٣٧}، إلا أن هذه الدراسة قد اكتفت بتوصيف النموذج والمتغيرات المؤثرة في عملية الاختيار، واعتمدت على الدراسات الميدانية السابقة في استخلاص العوامل المؤثرة في علمية الاختيار. وعلى الرغم من أن هذه الدراسة قد نجحت في إدخال العوامل البيئية (بمتغيراتها المختلفة) ضمن نموذج الاختيار، فإنها لم تحاول إجراء أى دراسة ميدانية خاصة بها لاختبار النموذج المقترح.

وفي مجال بناء المعايير المحاسبية على المستوى المحلي بالمملكة، هناك دراستان متميزتان يجدر الإشارة إليهما : الأولى (١٤٠٨هـ) تناقش المحاور الرئيسية لبناء المعايير المحاسبية بالمملكة، من حيث الجهة التي تصدر المعايير ونوعية المعايير التي يجب إصدارها وكيفية بناء المعايير^{٣٨}. وقد أشارت هذه الدراسة إلى المداخل المختلفة لبناء المعايير وركزت على أن هذه المعايير لابد أن تتلاءم مع بيئة الممارسة في المملكة. الدراسة الثانية (١٤١٠هـ) تناولت ترتيب معايير المحاسبة التي يجب أن تصدرها الجهات المهيمنة على بناء وإصدار المعايير بناءً على استبيان لاستطلاع آراء الأطراف المعنية. وتتضمن القائمة المعايير التالية المقترح إصدارها على مرحلتين : المرحلة الأولى وفيها يتم إصدار معايير : تقييم وعرض المخزون - المحاسبة عن الأصول طويلة الأجل ومحاسبة الاستهلاك - قياس وعرض الأصول والالتزامات المتداولة - التحقق والاعتراف بالإيراد - الإفصاح عن السياسات المحاسبية - المحاسبة عن الاستثمارات - المحاسبة عن الالتزامات طويلة الأجل والإفصاح عنها - المحاسبة عن العقود والإنشاءات طويلة الأجل - المحاسبة عن الزكاة والضرائب وكيفية معالجتها في القوائم المالية - المحاسبة عن المنح والإعانات الحكومية والإفصاح عنها. أما المرحلة الثانية فيتم فيها إصدار معايير المحاسبة عن نفقات البحوث والتطوير ومصاريف التأسيس - المحاسبة عن آثار التغير في أسعار العملات الأجنبية - الأحداث العرضية والطارئة واللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية - المحاسبة عن البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغير في السياسات المحاسبية - التغير في المركز المالي - التأمينات الاجتماعية ومكافآت ترك الخدمة - المحاسبة عن عقود الإيجار طويلة الأجل - الإفصاح عن المعاملات بين الجهات ذات العلاقة^{٣٩}.

وقد اعتمد الباحثان على هذه القائمة في تحديد السياسات المحاسبية التي سوف يتم دراستها، وذلك في حدود الإفصاح عن هذه السياسات بالقوائم المالية الفعلية المنشورة للشركات المساهمة في المملكة.

كما أجريت دراسة اختبارية في المملكة (١٤٠٩هـ)^{٤٠} بشأن تجانس احتياجات قطاعات المستخدمين الرئيسيين للمعلومات المحاسبية، وهو اعتبار رئيسي روعي في صياغة الإطار الفكري وبناء معيار العرض والإفصاح العام في المملكة طبقاً للمدخل المعياري. وقد أظهرت النتائج الاختبارية للدراسة عدم تجانس احتياجات قطاعات المستخدمين العامين في المملكة للمعلومات المحاسبية.

ومن هذا العرض يتضح افتقار البحث المحاسبي العربي عمومًا إلى دراسة اختبارية فعلية للمدخل الإيجابي، تساعد من جهة على تفسير الممارسات المحاسبية، ومن جهة أخرى

تعاون الجهات المعنية ببناء معايير المحاسبية - خصوصاً في المملكة - بما يتلاءم وطبيعة بيئة الممارسة، وذلك بدلاً من الاعتماد بالكامل على المداخل الأخرى التي ثبت محدودية الفائدة التي يمكن أن تحققها.

القسم الثالث

الدراسة الميدانية لاستخدام المدخل الإيجابي بمراعاة الظروف البيئية في المملكة

بعد استعراض المدخل الإيجابي والدراسات السابقة في مجال اختيار السياسات المحاسبية، نتناول في هذا القسم الدراسة الميدانية لاختبار المدخل الإيجابي بعد تطوير فرضياته ليعكس أثر البيئة المحاسبية في المملكة العربية السعودية، طبقاً للخطوات التالية :

- أولاً : صياغة الفرضيات المطورة للمدخل الإيجابي التي تهدف هذه الدراسة لاختبارها.
- ثانياً : تحديد عينة البحث ومجتمع الدراسة الميدانية.
- ثالثاً : تحديد الفترة التي تغطيها الدراسة الميدانية.
- رابعاً : إعداد كشوف تفريغية بتفاصيل حساب المتغيرات المستقلة بالنسبة لجميع الشركات المساهمة الداخلة في العينة، مع مراعاة تبويبها بحسب تصنيف القطاعات الاقتصادية في المملكة.
- خامساً : إعداد كشوف تفريغية لحساب قيم المتغيرات التابعة طبقاً للسياسات المحاسبية الفردية، أو مجموعة السياسات المحاسبية (الاستراتيجيات) بالنسبة لجميع الشركات المساهمة الداخلة في العينة.
- سادساً : إدخال البيانات المجمعة إلى الحاسب الآلي بهدف :
 - (أ) حساب المقاييس الإحصائية الوصفية لجميع المتغيرات المستقلة.
 - (ب) إيجاد نماذج العلاقات الرياضية بين المتغيرات المفسرة والمتغيرات التابعة، باستخدام أسلوب الانحدار المتعدد وتحليل البروبيت.

وفيما يلي تفاصيل هذه الخطوات :

١/٣ الفرضيات المطورة للمدخل الإيجابي :

نظرًا لغلبة معايير المزاوالات المحاسبية في المملكة، ولكون مهنة المحاسبة في دور التكوين والتطوير، يمكن صياغة فرضيات الدراسة بحيث تعكس أثر العوامل البيئية والاقتصادية كما يلي :

الفرضية العامة : تلعب كل من العوامل البيئية والاقتصادية دورًا مؤثرًا في عملية اختيار السياسات المحاسبية المطبقة بالشركات المساهمة السعودية.

ويمكن تقسيم هذه الفرضية العامة إلى فرضيتين رئيسيتين :

أولاً - فرضية المدخل الإيجابي بصورتها الحالية :

تلعب العوامل الاقتصادية الممتلئة في تكاليف التعاقدات والتكاليف السياسية دورًا مؤثرًا في عملية اختيار السياسات المحاسبية المطبقة بالشركات المساهمة السعودية.

ثانيًا - الفرضية المطورة للمدخل الإيجابي :

تلعب العوامل البيئية المتمثلة في درجة التحفظ وموقف مراقب الحسابات والعرف المحاسبي دورًا مؤثرًا في عملية اختيار السياسات المحاسبية المطبقة بالشركات المساهمة السعودية.

ونظرًا لأهمية الفرضية المطورة باعتبارها جوهر الدراسة الحالية، يمكن تقسيمها إلى الفرضيات الفرعية التالية:

(١) فرضية اتباع العرف المحاسبي :

تميل إدارة المنشآت بالشركات المساهمة السعودية لاختيار السياسات المحاسبية الأكثر شيوعًا في القطاع، باعتبار أن شيوع هذه السياسات في الممارسة يعد دليلاً على قبولها.

(٢) فرضية اتباع رأى مراقب الحسابات

تميل إدارة المنشآت بالشركات المساهمة السعودية إلى الاعتماد على رأى مراقب الحسابات في اختيار السياسات المحاسبية، وذلك لما لديه من خبرة ودراسة تمكنانه من المعاونة في الاختيار المناسب.

(٣) فرضية درجة التحفظ

تميل إدارة المنشآت بالشركات المساهمة السعودية إلى اختيار السياسات المحاسبية

التي تتفق مع درجة تحفظها بصفة عامة، بحيث تميل إلى اختيار الطرق المحاسبية التي تتجه إلى خفض ربحية الفترات الحالية إذا كانت على درجة عالية من التحفظ، وتميل إلى اختيار الطرق المحاسبية التي تظهر ربحاً أعلى في الفترات الحالية إذا كانت على درجة منخفضة من التحفظ.

٢/٢ عينة البحث ومجتمع الدراسة :

أجرى البحث على عينة من مجتمع الشركات المساهمة السعودية (باعتبارها محل تطبيق المعايير السعودية)، وذلك بعد استبعاد شركات قطاعات الكهرباء والبنوك والتأمين. وقد استبعدت وحدات القطاعات الثلاث الأخيرة من العينة نظراً لطبيعة نشاطها المميز عن باقي الشركات، فبالنسبة لقطاع الكهرباء تطبق وحداته النظام المحاسبي الموحد لشركات الكهرباء بالمملكة، وهو لا يلزم هذه الشركات بتفاصيل عرض السياسات المحاسبية المطبقة، كما أن شركات هذا القطاع توفر خدمات ولا تستهدف الربح بالدرجة الأولى. أما بالنسبة للبنوك وشركات التأمين فإن طبيعة نشاطاتها التمويلية المميزة تجعلها تعامل باعتبارها وسطاء ماليين. وبذلك يكون مجتمع قطاعات الشركات التي شملها البحث هو قطاعات : الزراعة والصناعة (صناعات الإسمنت ومواد البناء - الصناعات البترولية - الصناعات التحويلية) والخدمات بالمملكة، وذلك طبقاً للتصنيف الذي يتبعه مجلس الغرف التجارية الصناعية السعودية^{٤١}. ويعرض ملحق الدراسة بياناً بأسماء الشركات المساهمة السعودية التي شملها البحث، كما يعرض جدول رقم (١) توزيع مفردات عينة البحث بحسب القطاعات الاقتصادية في المملكة. ويظهر من الجدول أن عينة البحث شملت ٢٨ شركة مساهمة تمثلت ٦٨,٢٪ من مجتمع شركات القطاعات الثلاثة التي تناولها البحث. كما يوضح الجدول أن أعلى نسبة لتمثيل العينة للقطاعات كانت في قطاع الزراعة، حيث شملت العينة ٨٥,٧٪ من شركاتها، وأدنى نسبة كانت في قطاع الصناعات البترولية حيث بلغت ٢٨,٦٪.

وتجدر الإشارة إلى أن الشركات التي لم تشملها عينة البحث - في القطاعات الاقتصادية التي شملتها الدراسة طبقاً للجدول السابق - هي الشركات التي لم تنشر تقاريرها المالية في الصحف، وذلك على الرغم من أن المادة ٨٩ من نظام الشركات بالمملكة^{٤٢} تلزمها بهذا النشر. كما أن البيانات المتوافرة عن هذه الشركات في تقرير مجلس الغرف التجارية لم تشر إلى السياسات المحاسبية المتبعة، بما يتناسب مع أهداف البحث.

جدول رقم ٨

مفردات عينة الدراسة ونسبها إلى مجتمع
الشركات السعودية بحسب القطاعات الاقتصادية في المملكة

القطاع	عدد الشركات بالعينة	عدد الشركات العاملة بالمملكة *	نسبة تمثيل العينة للمجتمع ٪	نسبة تمثيل العينة للقطاع ٪
(١) القطاع الزراعي (٢) القطاع الصناعي :	٦	٧	٨٥,٧	١٧,١
أ - الإسمنت ومواد البناء	٨	١٠	٨٠,٠	٢٤,٤
ب - الصناعات البترولية	٢	٧	٢٨,٦	١٧,١
ج - الصناعات التحويلية	٦	٨	٧٥,٠	١٩,٥
(٣) قطاع الخدمات	٦	٩	٦٦,٧	٢١,٩
الجملة	٢٨	٤١	٦٨,٣	٪١٠٠,٠

(*) طبقاً لتقرير مجلس الغرف التجارية الصناعية السعودية ٤٢.

عقب تصميم العينة تم الاطلاع على التقارير المالية المنشورة لشركات العينة وإيضاحاتها المرفقة (القوائم المالية للأعوام ١٤٠٦ - ١٤٠٩ هـ / ١٩٨٦ - ١٩٨٩ م)، وعلى تقرير مجلس الغرف التجارية الصناعية (١٩٨٦ - ١٩٨٨ م) وذلك للحصول على ما يلي :

(١) بيانات : الإيرادات، الأصول، الربحية، المديونية، الملكية، وأسماء المحاسبين القانونيين.

(٢) بعض المؤشرات المحاسبية التي لم تتوافر في التقارير المنشورة.

(٣) بيانات مجمعة على مستوى القطاعات الاقتصادية في المملكة، مثل البيانات اللازمة لحساب معدلات التركيز الصناعي السالف الإشارة إليها.

٢/٣ فترة الدراسة :

شملت التقارير المالية المنشورة محل البحث الأعوام : ١٤٠٦ - ١٤٠٩ هـ (١٩٨٥ - ١٩٨٩ م) : أي أن فترة الدراسة تحددت بأربعة أعوام، وهي الفترة الزمنية التي تلت مباشرة صدور معيار العرض والإفصاح العام في المملكة ٤٤.

٤/٣ إعداد الكشوف التفريغية للمتغيرات المستقلة | المفسرة | :

تم إعداد الكشوف التفريغية لحساب قيم المتغيرات المفسرة كما يلي :

(أ) الحجم س_١ : متوسط حجم الأصول لكل شركة في العينة خلال فترة الدراسة.

(ب) المديونية س_٢ : متوسط نسبة الخصوم الخارجية (جملة الأصول - حقوق الملكية) / جملة الأصول خلال فترة الدراسة.

(ج) كثافة رأس المال س_٣ : متوسط صافي الأصول الثابتة / مجموع الأصول خلال فترة الدراسة.

(د) معدل التركيز س_٤ : مجموع متوسط مبيعات أكبر شركتين في كل قطاع / جملة مبيعات القطاع.

(هـ) درجة التحفظ س_٥ : تم حسابها لكل شركة بالعينة باستخدام معلومات السياسات المحاسبية الملحقه بالتقارير المالية المعلنة، حيث تم حساب عدد السياسات المحافظة (تقلل الربحية الحالية كرسمة لمصاريف التأسيس أو تقويم المخزون على أساس سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل) منسوباً إلى إجمالي عدد السياسات المحاسبية المفصّل عنها في هذه التقارير.

(و) الملكية الحكومية س_٦ : تم حسابها على أساس نسبة مساهمة الحكومة في رأس مال كل منشأة بالعينة.

(ز) التغير في الربحية س_٧ : تم قياس اتجاه التغير في الربحية بالنسبة لكل منشأة خلال فترة الدراسة باستخدام المقياس التالي :

- ثلاث نقاط إذا كان اتجاه الربح تصاعدياً في خلال فترة الدراسة (زيادة مستمرة في الربح أو نقص مستمر في الخسارة).

- نقطتان إذا كان اتجاه الربحية ثابتاً في خلال الفترة (ليس هناك تغير جوهري في الربحية).

- نقطة واحدة إذا تذبذب مستوى الربحية في خلال فترة الدراسة بين الربح والخسارة.

- صفر إذا كان اتجاه الربحية تناقصياً في خلال فترة الدراسة (تناقص مستمر في الربحية أو زيادة مستمرة في الخسارة).

(ح) العرف المحاسبي س^٨: تم قياس العرف المحاسبي لكل شركة بالرجوع إلى السياسات المحاسبية (٦ سياسات) على مستوى الشركات، محللة حسب القطاعات وفقاً لما يلي :

(١) تحديد السياسات الأكثر شيوعاً داخل كل قطاع، وهي السياسات التي يستخدمها أكبر عدد من شركات القطاع.
(٢) تحديد موقف كل شركة بالنسبة لكل سياسة، بحيث يخصص وزن ترجيحي ١ للشركة إذا اتبعت السياسة الأكثر شيوعاً بالقطاع، ويخصص وزن ترجيحي صفر للشركة في غير ذلك.

(٣) تحديد نسبة اتباع السياسات المحاسبية الأكثر شيوعاً بالشركة (للتعبير عن مدى اتباع العرف المحاسبي)، على أساس جملة النقاط التي خصصت للشركة بالنسبة لجملة النقاط المخصصة للسياسات المفصّل عنها في التقارير المالية للشركة.

(ط) موقف المراجع س^٩: استخدمت قائمة استقصاء (ملحقة بالبحث) للحصول على موقف مراقب حسابات كل شركة بالنسبة للسياسات المحاسبية محل البحث، مع المتابعة الشخصية للقائمة للتعرف على مرئيات المراجع وتوجهاته بشأن السياسات المحاسبية، وبعد ذلك تم مقارنة الطريقة التي تتبعها الشركة بالطريقة التي يفضلها المراجع، على أن تأخذ قيم هذا المتغير ١ في حالة الاتفاق بين الطريقتين وصفرًا في غير ذلك.

٥/٢ إعداد كتوف تفريغية لحساب قيم المتغيرات التابعة :

تم إعداد الكشوف التفريغية لحساب قيم المتغيرات التابعة على النحو التالي :

(أ) قيمة المتغير التابع في حالة السياسات المحاسبية المنفردة :

باستطلاع القوائم المالية للشركات الداخلة في عينة البحث خلال فترة الدراسة والإيضاحات المرفقة بها أمكن تحديد السياسات المحاسبية التالية باعتبارها سياسات لها صفة العمومية، ولها آثار في ربحية الشركات بشكل محدد، هذا بالإضافة إلى أنها وردت في دراسة سابقة ضمن قائمة المعايير المقترحة للمملكة^{٤٥} :

- ١ - سياسات تقويم المخزون.
- ٢ - سياسات حساب استهلاك الأصول الثابتة.
- ٣ - سياسات معالجة مصروفات التأسيس والبحوث والتطوير.
- ٤ - سياسات معالجة الاستثمارات في الأوراق المالية.
- ٥ - سياسات معالجة مكاسب وخسائر ترجمة العملات الأجنبية.
- ٦ - سياسات معالجة الزكاة.

وقد تم تخصيص مقياس نقاط لكل سياسة مما سبق بحسب تأثيرها في ربحية المنشأة في حالة اتباعها، وذلك على النحو التالي :

- المخزون :

- نقطة واحدة في حالة اتباع طريقة التكلفة (باعتبارها تؤدي إلى زيادة الربحية).
- صفر في حالة اتباع سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل (باعتبارها سياسة متحفظة تؤدي إلى تقليل الربحية الحالية).

- الاستهلاك :

- نقطة واحدة في حالة اتباع طريقة القسط الثابت.
- صفر في غير ذلك.

- مصروفات التأسيس والبحوث والتطوير :

- نقطة واحدة في حالة اعتبارها مصروفات إيرادية مؤجلة وإطفائها على عدة أعوام.
- صفر في غير ذلك.

- الاستثمارات :

- نقطة واحدة في حالة اتباع طريقة التكلفة في التقويم.
- صفر في غير ذلك.

- مكاسب وخسائر ترجمة العملات الأجنبية :

- نقطة واحدة في حالة معالجتها ضمن عناصر قائمة الدخل.
- صفر في حالة معالجتها ضمن حقوق الملكية.

- الزكاة :

- نقطة واحدة في حالة معالجتها كتوزيع للربح.
- صفر في حالة معالجتها كمصروف يحمل على الفترة.

وقد اعتبرت النقاط المخصصة للشركة في كل سياسة هي أساس قيمة المتغير التابع في نماذج كل من الانحدار والبروبيت.

(ب) قيمة المتغير التابع في حالة الاستراتيجيات المحاسبية لمجموعة من السياسات :
نظرًا لأن الدول المتقدمة في مضمار بناء وإصدار معايير المحاسبة قد قطعت شوطًا كبيرًا في إصدار مجموعة معايير تغطي مجالات متعددة، يوصى - بالنسبة للدول التي بصدد بناء معاييرها - بالنظر في إصدار مجموعة من المعايير دفعة واحدة حتى تواكب هذا التطور، وبما يتفق مع الإطار الفكري للمحاسبة الذي ينادى بأهمية الاتساق بين المعايير المصدرة، وبما يحقق أهداف المحاسبة المالية بالمملكة^{٤٦}.

من هذا المنطلق يرى الباحثان أنه، بالإضافة إلى بناء النموذج محل البحث بالتركيز على سياسة واحدة، يمكن بناء نموذج إضافي يعتمد على إصدار مجموعة من المعايير، بحيث تشكل في مجموعها استراتيجية ممكنة للمملكة. وقد تم بناء هذا النموذج على أساس ثلاث استراتيجيات بديلة، وذلك في ظل الفروض الثلاثة التالية :

الفرض الأول : تتكون الاستراتيجية من أربع سياسات محاسبية منفردة^{٤٧}. ويفترض أن كلاً من هذه السياسات لها نفس التأثير في ربحية المنشأة؛ بمعنى أن السياسة المحاسبية الخاصة بالمخزون مثلاً والتي تؤدي إلى زيادة الربحية يكون لها نفس تأثير السياسة المحاسبية الخاصة بالزكاة وب نفس الوزن أو الأثر في الربحية. وفي هذا الشأن يتم تجميع الأوزان الترجيحية المخصصة للسياسات ضمن الاستراتيجية، وذلك بنسب متساوية للأثر لجميع السياسات، ثم حساب مجموع النقاط الخاصة بالاستراتيجية، وهي تتراوح بين ٥،١ بحيث يمثل ١ السياسات التي تؤدي جميعها لتخفيض الربحية، وه تمثل السياسات التي تؤدي جميعها لزيادة الربحية، أما الأرقام بينهما فتتمثل مزيجاً من السياسات التي تؤدي إلى تأثير متفاوت في الربحية. ويظهر تصنيف وقيم المتغير التابع المحسوب للاستراتيجية الأولى في الجدول رقم (٢).

الفرض الثاني : تتكون الاستراتيجية من أربع سياسات محاسبية. ويفترض أن كل السياسات المحاسبية لها نفس التأثير على الربحية، فيما عدا السياسات الخاصة بالنفقات الإيرادية المؤجلة والزكاة التي يفترض أن لكل منها نصف تأثير السياسات الأخرى في الربحية. ويتراوح مجموع النقاط تحت هذا الفرض بين ٧،١ بحيث ١ يمثل السياسات التي

تؤدي جميعها لتخفيض الربحية، و٧ تمثل السياسات التي تؤدي جميعها لزيادة الربحية، والأرقام بينهما تمثل مزيجاً من السياسات التي تؤدي إلى تأثير متفاوت في الربحية. ويظهر تصنيف وقيم المتغير التابع المحسوب للاستراتيجية الثانية في عمود الفرض الثاني بجدول رقم (٢).

جدول رقم (٢)

أسلوب حساب قيم المتغير التابع لنماذج الانحدار والبروبيت طبقاً لفروض البحث

مسلسل						
اوزان السياسات حسب التأثير على الربحية (٠،١) رقم تصنيف الاستراتيجية						
استراتيجيات ----- = قيمة المتغير التابع						
(مزيج اربع سياسات)						
الاستهلاك	المخزون	المصروفات	الزكاة	الفرض الاول	الفرض الثاني	الفرض الثالث
الإيرادية	المؤجلة					
١ (أدنى ربحية)	صفر	صفر	صفر	١	١	١
٢	١	صفر	صفر	٢	٢	٤
٣	صفر	١	صفر	٢	٢	٤
٤	صفر	صفر	١	صفر	٢	٢
٥	صفر	صفر	صفر	١	٢	٢
٦	١	صفر	صفر	٣	٥	٧
٧	صفر	صفر	١	١	٢	٣
٨	صفر	١	صفر	٣	٤	٥
٩	صفر	١	صفر	١	٤	٥
١٠	١	صفر	١	صفر	٤	٥
١١	١	صفر	صفر	١	٤	٥
١٢	١	١	١	صفر	٦	٨
١٣	١	١	صفر	١	٦	٨
١٤	١	صفر	١	١	٥	٦
١٥	صفر	١	١	١	٥	٦
١٦ (أعلى ربحية)	١	١	١	١	٧	٩

الفرض الثالث : تتكون الاستراتيجية من أربع سياسات محاسبية. ويفترض أن كل السياسات المحاسبية لها نفس الأثر على الربحية، فيما عدا السياسات الخاصة بالنفقات الإيرادية المؤجلة والزكاة التي يفترض أن لكل منها ربع تأثير كل من السياسات الأخرى في الربحية. ويتراوح مجموع النقاط تحت هذا الفرض بين ٩،١ بحيث ١ يمثل السياسات التي تؤدي جميعها لتخفيض الربحية، و٩ تمثل السياسات التي تؤدي جميعها لزيادة الربحية، والأرقام بينهما تمثل مزيجاً من السياسات الأخرى التي تؤدي إلى تأثير متفاوت في الربحية. ويظهر تصنيف وقيم المتغير التابع المحسوب للاستراتيجية الثالثة تحت عمود الفرض الثالث في الجدول رقم (٢).

٦/٢ إدخال البيانات المجمعة للحاسب الآلي :

عقب مراجعة الكشف التجميعية لبيانات الشركات وقيم المتغيرات المستقلة والتابعة، تم استخدام الحزم الإحصائية الجاهزة + SPSS/PC^{٤٨}، SHAZAM^{٤٩}، TSP^{٥٠}، وذلك بهدف :

- ١ - حساب المقاييس الإحصائية الوصفية ومعاملات الارتباط بين المتغيرات المستخدمة.
- ٢ - إيجاد العلاقة بين المتغيرات المفسرة والمتغيرات التابعة لتفسير دوافع السياسات المحاسبية المستخدمة في الشركات المساهمة السعودية باستخدام نماذج الانحدار المتعدد وتحليل البروبيت، وذلك باستخدام النموذج الرياضي التالي :

$$ص = ١ + ب١س١ر١ + ب٢س٢ر٢ + ب٣س٣ر٣ + ب٤س٤ر٤ + ب٥س٥ر٥$$

الاتجاه المتوقع للعلاقة : (-) (+) (-) (-) (-)

$$+ ب٦س٦ر٦ + ب٧س٧ر٧ + ب٨س٨ر٨ + ب٩س٩ر٩$$

الاتجاه المتوقع للعلاقة : (-) (+) (+) (+)

$$(ر = ١، ٢، ٠٠٠٠٠٠٠٠، ن)$$

حيث :

ص_ر : متغير تابع يعبر عن الاستراتيجية المحاسبية المستخدمة في المنشأة ر في خلال فترة الدراسة، ويأخذ قيماً متقطعة (٠، ١، ٢، ٣) بحسب الاستراتيجية المستخدمة.

س_{١ر} : متغير يعبر عن الحجم ويقاس بجملة قيمة أصول المنشأة ر أو جملة مبيعاتها في خلال فترة الدراسة.

س٢ر : متغير يعبر عن درجة المديونية في المنشأة ر .

س٣ر : متغير يعبر عن درجة كثافة رأس المال في المنشأة ر .

س٤ر : متغير يعبر عن درجة التركيز في الصناعة (القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه المنشأة).

س٥ر : متغير يعبر عن درجة تحفظ السياسات المحاسبية التي تتبعها المنشأة ر في خلال فترة الدراسة.

س٦ر : متغير يعبر عن نسبة الملكية الحكومية في رأس مال المنشأة ر إلى إجمالي حقوق الملكية في خلال فترة الدراسة.

س٧ر : متغير يعبر عن اتجاه الربحية للمنشأة ر في خلال فترة الدراسة.

س٨ر : متغير يعبر عن العرف المحاسبى أو مدى اتباع الطريقة المحاسبية الأكثر شيوعاً في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة ر.

س٩ر : متغير يعبر عن مدى اتباع المنشأة ر لرأى مراقب الحسابات عند اختيار السياسة المحاسبية المتبعة.

١، ب ١، ٠٠٠، ب ٩ : ثوابت العلاقة الرياضية بالنسبة للعوامل التسعة المفسرة.

ن : عدد شركات العينة ويبلغ ٢٨ طبقاً لجدول رقم (٦).

وفي مجال إجراء الحسابات المتعلقة بأهداف البحث راعى الباحثان اعتبارين أساسيين، هما :

أولاً : ضرورة التأكد من وجود قدر معقول من التباين بين السياسات المحاسبية المستخدمة بواسطة الشركات المساهمة السعودية من حيث أثرها في الربحية، وذلك لضمان شروط النماذج المفسرة وإمكان الاعتماد على النتائج التي سيتم الحصول عليها بدرجة عالية من الثقة. وللتعرف المبذنى على هذا التباين، تم إعداد الجدول رقم (٣) ويشمل توزيع شركات العينة بحسب اتباع سياسات محاسبية تؤدي إلى التأثير في الربحية.

ويلاحظ على نتائج الجدول ما يلي :

١ - جميع الشركات تتبع سياسة استهلاك تزيد الربحية (القسط الثابت). ويترتب على ذلك ضرورة استبعاد سياسة الاستهلاك من المتغيرات التابعة التي يشملها البحث، نظراً لعدم وجود أى تباين في السياسات المتبعة.

جدول رقم (٣)

توزيع شركات العينة بحسب اتباع سياسات محاسبية تؤدي إلى التأثير في الربحية

السياسة	الاستهلاك	المخزون	نفقات تأسيس	الزكاة	استثمارات	عملات اجنبية
الأثر	عدد %	عدد %	عدد %	عدد %	عدد %	عدد %
زيادة ربحية	٢٨ ١٠٠	٨ ٢٨,٦	٢٣ ٨٢,١	٤ ١٤,٣	٢٧ ٩٦,٤	١ ٣,٦
نقص ربحية	صفر صفر	٢٠ ٧١,٤	٥ ١٧,٩	٢٤ ٨٥,٧	١ ٣,٦	٢٧ ٩٦,٤
جملة الشركات	٢٨ ١٠٠	٢٨ ١٠٠,٠	٢٨ ١٠٠,٠	٢٨ ١٠٠,٠	٢٨ ١٠٠,٠	٢٨ ١٠٠,٠

٢ - فيما يتعلق بسياساتي : تقييم الاستثمارات ومعالجة مكاسب وخسائر ترجمة العملات الأجنبية، تتبع معظم الشركات سياسة واحدة، مما يؤدي إلى وجود تباين ضئيل ولا يتيح استخدامهما في حساب معاملات الارتباط والوفاء بالشروط الأساسية لنماذج الانحدار.

٣ - بالنسبة لباقي السياسات المحاسبية وهي : المخزون والنفقات الإيرادية المؤجلة (مصاريف التأسيس ونفقات الأبحاث والتطوير) والزكاة، هناك درجة معقولة من التباين بين الشركات تتيح حساب معاملات الارتباط واستخدام كل من نماذج الانحدار والبروبيت في تفسير دوافع تبني الإدارة للسياسات المحاسبية وتحقيق أهداف البحث.

ثانياً - ضرورة اختيار النماذج الرياضية الملائمة لطبيعة عملية اختيار السياسات المحاسبية والعوامل المؤثرة في هذا الاختيار. وفي هذا الشأن استبعدت نماذج الانحدار طبقاً لطريقة المربعات الصغرى في صورتها العادية، وذلك باعتبار أن المتغيرات التابعة لا تأخذ قيمًا مستمرة (متصلة)، ولكن تأخذ قيمًا متقطعة (صفر، ١، ٢، ٠٠٠، ن). ونظرًا لأن استخدام الطريقة الأخيرة مع القيم المتقطعة يتنافى مع الاشتراطات الرئيسية لطريقة المربعات الصغرى فقد تم استخدام طريقة المربعات الصغرى المرجحة للتغلب على هذه المشكلة، طبقاً لما يلي^{٥١} :

١ - استخدام نموذج الانحدار العادي الذي يمكن التعبير عنه في الصورة الرياضية التالية للحصول على تقديرات المتغير التابع :

$$ص_r = ١ + ب_١ س_١ + ب_٢ س_٢ + ٠٠٠٠ + ب_٩ س_٩$$

ب - استخدام القيم التقديرية للمتغير التابع ض للحصول على أوزان ترجيحية مناسبة باستخدام الصيغة التالية :

$$\hat{w}_r = \frac{1}{n} (1 - \hat{w}_r)$$

ج - استخدام الأوزان الترجيحية المحسوبة في الخطوة السابقة في تحويل البيانات الأساسية المستخدمة في الخطوة (أ) للحصول على نموذج الانحدار المرجح التالي :

$$\hat{w}_r = \frac{1}{n} + \frac{1}{n} \hat{w}_r + \frac{1}{n} \hat{w}_r + \frac{1}{n} \hat{w}_r + \frac{1}{n} \hat{w}_r + \frac{1}{n} \hat{w}_r + \frac{1}{n} \hat{w}_r + \frac{1}{n} \hat{w}_r + \frac{1}{n} \hat{w}_r + \frac{1}{n} \hat{w}_r$$

د - استخدام طريقة المربعات الصغرى في تشغيل النموذج السابق للحصول على ثوابت العلاقة الرياضية، واختبار معنوية (دلالة) كل معاملاتها ومقارنتها بالعلاقات النظرية المتوقعة.

ويعتبر تحليل البروبيت بديلاً آخر لتحديد العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع في الأحوال التي يأخذ فيها الأخير قيمةً متقطعة. يضاف إلى ذلك أن الدراسات السابقة في مجال تفسير اختيار السياسات المحاسبية قد أكدت جدوى النتائج التي يمكن الحصول عليها باستخدام هذا الأسلوب. وسيعنى البحث - بالإضافة إلى ما سبق - بمقارنة النتائج التي تم الحصول عليها باستخدام البديلين.

القسم الرابع

تحليل نتائج الدراسة الميدانية

بعد استعراض خطوات الدراسة الميدانية، نتناول في هذا القسم تحليل نتائج هذه الدراسة، بهدف الوقوف على مدى تحقق الفرضيات المطورة للمدخل الإيجابي في عينة البحث، بالتطبيق على المملكة العربية السعودية. وعلى ذلك يشمل هذا القسم ما يلي:

- أولاً : تحليل نتائج الإحصاءات الوصفية ونتائج تحليل الانحدار.
- ثانياً : تحليل نتائج البروبيت.

١/٤ تحليل نتائج الإحصاءات الوصفية ونتائج تحليل الانحدار

١/٨/٤ نتائج الإحصاءات الوصفية :

حتى يمكن التعرف على الشكل العام لعملية الاختيار المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه، تم حساب الإحصاءات الوصفية الموضحة بجدول رقم (٤) لجميع شركات العينة :

جدول رقم ٤

الإحصاءات الوصفية للمتغيرات المستقلة لجميع الشركات السعودية في عينة البحث

المتغيرات	الإحصاءات الوصفية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	الحد الأعلى	معامل الاختلاف (%)
جملة الأصول (الحجم)	بالمليون ريال	١٥١٠,٨	٤٤٩٩	٢٩	٢٤٢٢٨,٧	٢٩٧,٨
نسبة المديونية (%)		٢٣,٤	١٦,١	صفر	٦٥,٧	٦٨,٨
كثافة رأس المال (%)		٤٣,٥	٢٦,٥	صفر	٨٩,٣	٦٠,٩
معدل التركيز (%)		٦٠,٨	٢٣,١	٣٠,٣	٩٠,٤	٣٨,٠
درجة التحفظ (%)		٤٤,٦	١٩,٧	صفر	١٠٠,٠	٤٤,٢
درجة الملكية الحكومية (%)		١٦,٩	٢٢,٠	صفر	٧٣,٠	١٣٠,١
اتجاه الربحية		١,٨	١,٣	صفر	٣,٠	٧٢,٢
العُرف المحاسبي (%)		٨٦,٥	٢١,٧	صفر	١٠٠,٠	٢٥,١
موقف المراجع		٠,٨٢	٠,٣٩	صفر	١	٤٧,٥

ويتضح من الجدول رقم (٤) ما يلي :

١ - هناك اتجاه عام لاتباع العرف المحاسبي في الشركات السعودية، حيث يبلغ الوسط الحسابي ٨٦,٥٪ ومعامل الاختلاف ٢٥,١٪، وهو أقل معامل اختلاف بين العوامل المفسرة.

٢ - اتجاه الربحية نحو الثبات عمومًا في خلال فترة الدراسة، حيث يقترب الوسط الحسابي له من ٢ (عدد النقاط الذي خصص لحالة الثبات).

٣ - يرجع ارتفاع الانحراف المعياري بالنسبة لعامل الحجم إلى ارتفاع حجم الأصول في الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك)، مقارنة بباقي شركات العينة.

ومن هذا الاستعراض المبني للعوامل المفسرة يظهر أن أكثر العوامل تأثيراً في عملية الاختيار المحاسبي بالشركات المساهمة السعودية هو العرف المحاسبي، يليه معدل التركيز ودرجة التحفظ.

٢/١/٤ نتائج تحليل الانحدار على مستوى السياسات الفردية :

يعرض جدول رقم (٥) نتائج تحليل الانحدار المرجح للسياسات المحاسبية الفردية التي تتبعها شركات العينة، موضحاً معاملات العلاقة لكل سياسة والاتجاه المتوقع لكل متغير مفسر (طبقاً للفرضيات النظرية للمنهج الإيجابي) والاتجاه الفعلي المحسوب وقيم اختبارات لمعنوية المعاملات ومعامل التحديد المحسوب لنموذج انحدار كل سياسة.

جدول رقم (٥)

نتائج تحليل الانحدار المرجح مع السياسات المحاسبية الفردية

معاملات نماذج الانحدار (وقيمة ت) لسياسات			المتغيرات المستقلة (الاتجاه المتوقع للمتغير في العلاقة) وأهم المقاييس الإحصائية
الركاة	م. تأسيس وبحث وتطوير	المخزون	
٨٧٢,	٩٢٨,	٠٧١-	ثابت العلاقة
(١,٢٢٢)	*** (٢,٨٠٤)	(٠,٠٨٧-)	
٦-١٠×٦,٠١٨٠	٥-١٠×٢,٨٠٢-	٦-١٠×٥,٢٧٠-	س١ الحجم (-)
(٠,٠٨٨)	(٠,٨٥٣)	(٠,٠٢٦-)	
٢-١٠×٦,٢٣٦-	٢-١٠×٨,٨٠١-	٢-١٠×٥,٤٠٩-	س٢ المديونية (+)
(١,٢٧٨-)	**** (٤,٩٥٨-)	(٠,٨٨٩-)	
٢-١٠×١,٣٧٩٠	٢-١٠×٨,٦٦٠٠	٢-١٠×٩,٢٢٨٠	س٣ كثافة رأس المال (-)
(٠,٢٨٧)	**** (٦,٠٧٥)	(١,٧٢٢٠)	
٢-١٠×٤,٣٠٨-	٢-١٠×٢,٢٤٢-	٤-١٠×٢,٠١٢-	س٤ معدل التركيز (-)
(١,٠٢٩-)	*(٢,٢٤١-)	(٠,٠٧٤-)	
٤-١٠×٦,٧١٩-	٠,٦٥٤-	١,١٢٣-	س٥ درجة التحفظ (-)
(٠,٢٢٠-)	**** (٥,٨٣١-)	**** (٢,٧١٣-)	

معاملات نماذج الانحدار (وقيمة ت) لسياسات			المتغيرات المستقلة (والاتجاه المتوقع للمتغير فى العلاقة) واهم المقاييس الإحصائية
المخزون	م. تأسيس وبحث وتطوير	الرتبة	
٢-١٠×٨,٥٩٣٠	٢-١٠×١,٧٩١٠	٤-١٠×٦,٦٧٢٠	س _١ الملكية الحكومية (-)
(٠,٧٢٠)	(١,٦٢٣)	(٠,٢٧٠)	
٠,١٠١٠	٢-١٠×٢,٦٥٧-	٢-١٠×٢,٤٥٨٠	س _٢ اتجاه الربحية (+)
(١,٤٩٢)	(٠,١١٥-)	(٠,٠٧٣)	
٠,٠٧١٦	٠,٢٥٢-	٢-١٠×٢,١٨٨٠	س _٣ العرف المحاسبى (+)
(٠,٢٠٦)	**(٢,٦٦٩-)	(١,٦٩١)	
٠,٢٦١٠	٠,٩٨٦٠	٠,٩٢٨٠	س _٤ موقف المراجع (+)
(١,٠١٠٠)	****(١٠,٤٥٥)	****(٥,٨٦٥)	
٠,٧٨	٠,٩٩٨	٠,٩٨٨	معامل التحديد ر ^٢
***٤,٧٦	***٣٥٢,٥	***٦٨,٨	قيمة ف الكلية للنموذج

- الأرقام الموجودة بين الأقواس أسفل المعاملات هي قيمة اختبارات لكل معامل.

* تعنى مستوى معنوية ٠,٠١ ** تعنى مستوى معنوية ٠,٠٥ *** تعنى مستوى معنوية ٠,٠١ **** تعنى مستوى معنوية أقل من ٠,٠٠١

ومن هذا الجدول يتضح ما يلى :

أولاً - بالنسبة لسياسة المخزون :

١ - اتفاق الاتجاه المتوقع مع الاتجاه الفعلى لطبيعة العلاقة بين عملية الاختيار للسياسة وبعض المتغيرات المفسرة، وهى : الحجم ومعدل التركيز ودرجة التحفظ واتجاه الربحية والعرف المحاسبى وموقف المراجع.

ب - تشير نتائج اختبارات إلى أن درجة التحفظ هى المتغير المفسر الوحيد الذى له دلالة إحصائية (معنوية) عند مستوى أقل من ٠,٠١

ج - على الرغم من أن هناك متغيراً مفسراً واحداً معنوياً في العلاقة، فإن معامل التحديد للعلاقة ككل بلغ ٧٨٪، وهو معدل مرتفع نسبياً بالمقارنة بالدراسات المثيلة التي أجريت في الولايات المتحدة^{٢٠}. ويشير ذلك إلى أنه مع ضعف معنوية العلاقة بالنسبة للعديد من المتغيرات المفسرة بمفردها، فإن هذه المتغيرات في مجموعها تفسر جزءاً كبيراً من التغيرات في المتغير التابع (سياسة المخزون).

ثانياً - بالنسبة لسياسة مصاريف التأسيس وتكاليف البحوث والتطوير :

أ - اتفاق الاتجاه المتوقع مع الاتجاه الفعلي لطبيعة العلاقة بين عملية الاختيار للسياسة وبعض المتغيرات المفسرة، وهي : معدل التركيز ودرجة التحفظ وموقف المراجع.

ب - تشير نتائج اختبارات إلى أن متغيرات : حجم المديونية وكثافة رأس المال ودرجة التحفظ وموقف المراجع، لها دلالة إحصائية (معنوية) عند مستوى أقل من ٠,٠١، كما أن متغير العرف المحاسبي له دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥، ومتغير التركيز الصناعي له دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠١.

ج - ترتب على ارتفاع عدد المتغيرات المفسرة في العلاقة ارتفاع معامل التحديد للعلاقة ككل إلى ٩٩,٨٪.

د - مازالت لمجموعة العوامل البيئية (ممثلة في العرف والتحفظ والمراجع) التأثير الأكبر في عملية اختيار السياسات المحاسبية في المملكة. يضاف إلى ذلك ظهور أثر واضح لمعدل التركيز (ضمن مجموعة العوامل الممثلة للتكاليف السياسية) باعتبار أن حجم مصروفات التأسيس ونفقات الأبحاث والتطوير يكون كبيراً نسبياً في الشركات الكبيرة، وهذا أمر يضطرها لرسملة هذا البند ومن ثم التأثير على الربحية إيجابياً.

ثالثاً - بالنسبة لسياسة الزكاة :

أ - اتفاق الاتجاه المتوقع مع الاتجاه الفعلي لطبيعة العلاقة بين عملية الاختيار للسياسة وبعض المتغيرات المفسرة، وهي : معدل التركيز ودرجة التحفظ واتجاه الربحية والعرف وموقف المراجع.

ب - تشير نتائج اختبارات إلى أن موقف المراجع هو المتغير المفسر الوحيد الذي له دلالة إحصائية عند مستوى أقل من ٠,٠١، كما بلغ معامل التحديد للعلاقة ٩٨٪.

جدول رقم (٦)

الاتجاهات المتوقعة والفعلية (المحسوبة بالمملكة) للعلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة في ظل السياسات الفردية باستخدام تحليل الانحدار

الاتجاه الفعلي في المملكة			الاتجاه المتوقع طبقاً للدراسة النظرية	المتغيرات المستقلة
الرعاية	م. تأسيس وبحث وتطوير	المخزون		
+	+	-	-	الحجم
-	-	-	+	المديونية
+	+	+	-	كثافة رأس المال
-	-	-	-	معدل التركيز
-	-	-	-	درجة التحفظ
+	+	+	-	الملكية الحكومية
+	-	+	+	اتجاه الربحية
+	-	+	+	العرف المحاسبي
+	+	+	+	موقف المراجع

من هذا الجدول يتضح ما يلي :

- ١ - اتفاق الاتجاه الفعلي مع الاتجاه المتوقع بالنسبة لعوامل : معدل التركيز، درجة التحفظ وموقف المراجع بالنسبة للسياسات الفردية الثلاث.
- ٢ - اتفاق ٦٦,٧٪ من الاتجاه الفعلي مع الاتجاه المتوقع بالنسبة لعامل : اتجاه الربحية، العرف المحاسبي.
- ٣ - اتفاق ٢٣,٣٪ من الاتجاه الفعلي مع الاتجاه المتوقع بالنسبة لعامل الحجم فقط.
- ٤ - وجود علاقة عكسية بين الاتجاه الفعلي والاتجاه المتوقع بالنسبة لعوامل : المديونية، كثافة رأس المال، الملكية الحكومية.

ونظرًا لأنه عند إجراء الانحدار المرجح تبين وجود مجموعة من العوامل المفسرة غير المعنوية، فقد عنى الباحثان بضرورة التركيز على اختيار العوامل الجوهرية (ذات العلاقة المعنوية) في العلاقة واستبعاد غير المعنوي منها، عن طريق استخدام نموذج الانحدار المرحلي (المتدرج) الذي يحدد أفضل مجموعة من المتغيرات المفسرة المعنوية. ويعرض جدول رقم (٧) نتائج تحليل هذا الانحدار.

جدول رقم (٧)

نتائج تحليل الانحدار المرجح المرحلي مع السياسات المحاسبية الفردية

معاملات نماذج الانحدار (وقيمة ت) لسياسات			المتغيرات المستقلة (والاتجاه المتوقع للمتغير في العلاقة) وأهم المقاييس الإحصائية
المخزون	م. تأسيس وبحث وتطوير	الزكاة	
٠,٨٥٣٠ (١,٧٤٤) ٠,٠٢٤- ****(-٥,٤٧١) ٠,٠١٠٤ ***(-٤,٣٢٢)	٠,٢٦٥ (١,٤٩٨) ٠,٧٨٤- ****(-٤,٢٠٥)	٠,٧٨٤ ***(-٣,١٠٢) ٠,٧٨٤- ****(-٤,٢٠٥)	ثابت العلاقة س١ درجة التحفظ (-) س٢ العرف المحاسبي (+) س٣ موقف المراجع (+)
٠,٧١٦ ****١٥,١٣	٠,٩٥٦ ****(-٢٢,٩٧) ٠,٩٧٤ ****٥٧٥,٨٤	٠,٧٦١ ***(-٣,٥٧٤) ٠,٤٨١ ****٤٥,٢١	معامل التحديد ر٢ قيمة ف الكلية للنموذج

- الأرقام الموجودة بين الأقواس أسفل المعاملات هي قيمة اختبارات لكل معامل.

• تعنى مستوى معنوية ٠,٠١ • تعنى مستوى معنوية ٠,٠٥ • تعنى مستوى معنوية ٠,٠١ • تعنى مستوى معنوية أقل من ٠,٠١

ويتضح من الجدول ما يلي :

- العوامل المؤثرة المعنوية بالنسبة لسياسة المخزون هي : درجة التحفظ والعرف المحاسبي.
- العوامل المؤثرة المعنوية بالنسبة لسياسة مصاريف التأسيس وتكاليف البحوث والتطوير هي موقف المراجع فقط.
- العوامل المؤثرة المعنوية بالنسبة لسياسة الزكاة هي درجة التحفظ وموقف المراجع.

وبناءً عليه يمكن القول إن مجموعة العوامل البيئية تلعب الدور المؤثر في عملية اختيار السياسات المحاسبية الفردية بالملكة، وبصفة خاصة عاملا التحفظ وموقف المراجع.

٢/١/٤ نتائج تحليل الانحدار المرجع مع السياسات المجمعّة :

نظراً لأن المتغير التابع في حالة السياسات المجمعّة يتخذ قيماً بين ١،٩ (تختلف عن صفر، ١) لم يمكن تطبيق أسلوب الانحدار المرجح السابق الإشارة إليه. وللتغلب على هذه الصعوبة تم تحويل قيم المتغير التابع في هذه الحالة باستخدام اللوغاريتم الطبيعي، وأدخلت البيانات إلى الحقيبة الإحصائية SPSS/PC ، لتوفيق نماذج الانحدار اللوغاريتمي للسياسات المحاسبية المجمعّة، في ظل الفروض الثلاثة السابق الإشارة إليها. ويعرض الجدول رقم (٨) نتائج هذا التحليل، ومن الجدول يتضح ما يلي:

- ١ - بالنسبة للفرض الأول تبين أن المتغيرات المفسرة المعنوية هي : درجة التحفظ بمستوى معنوية أقل من ٠،٠١ وموقف المراجع بمستوى معنوية ٠،١، وبلغ معامل التحديد للعلاقة ككل ٨٢،٦٪. كما تم اختبار معنوية النموذج ككل، فقد بلغت قيمة ف الكلية ٩،٤٨، وبمقارنتها بالقيمة الجدولية تبين أن قيمة ف المحسوبة معنوية.
- ٢ - بالنسبة للفرض الثاني تبين أن المتغير المعنوي المفسر الوحيد هو درجة التحفظ، وذلك بمستوى معنوية أقل من ٠،٠١، وبلغ معامل التحديد للعلاقة ٧٣،٢٪. كما تم اختبار معنوية النموذج ككل، فقد بلغت قيمة ف الكلية ٦،٨١٧، وبمقارنتها بالقيمة الجدولية تبين أن قيمة ف المحسوبة معنوية.
- ٣ - بالنسبة للفرض الثالث تبين أيضاً أن متغير درجة التحفظ هو المتغير المفسر المعنوي الوحيد، وذلك بمستوى معنوية أقل من ٠،٠١، وبلغ معامل التحديد للعلاقة ككل ٧٣،١٪ وقيمة ف الكلية المحسوبة للنموذج ٥،٤٤.

ويوضح جدول رقم (٩) مدى اتفاق الاتجاهات الفعلية المحسوبة للعلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع (طبقاً للفروض الثلاثة) مع الاتجاهات النظرية المتوقعة لهذه العلاقة طبقاً لنتائج تحليل الانحدار.

جدول رقم (٨)

نتائج تحليل الانحدار اللوغاريتمي للسياسات المحاسبية المجمعة في ظل الفروض الثلاثة

معاملات نماذج الانحدار (وقيمة ت)			المتغيرات المستقلة (والاتجاه المتوقع للمتغير في العلاقة) وأهم المقاييس الإحصائية
الفرض الأول	الفرض الثاني	الفرض الثالث	ثابت العلاقة
١,٢٣٦٠	١,٨١٦	٢,١٤٤	س ١ الحجم (-)
****(٥,٢٨٠)	****(٦,٢٠٨)	****(٦,٥٩٧)	س ٢ المديونية (+)
٧-١٠×٥,٠٢٨٧	٦-١٠×٢,٧٦٣-	٦-١٠×٤,٥٨٦-	س ٣ كثافة رأس المال (-)
(٠,٠٦٤)	(٠,٢٠٤-)	(٠,٤٤٨-)	س ٤ معدل التركيز (-)
٢-١٠×٢,٩٣٥-	٢-١٠×٨,٧١٢-	٢-١٠×٢,٥٩٢-	س ٥ درجة التحفظ (-)
(١,٢٠٤-)	(١,٠٤٠-)	(٠,٨٨٠-)	س ٦ الملكية الحكومية (-)
٢-١٠×٢,٢٤٧٠	٢-١٠×٢,٢٣٦٠	٢-١٠×١,٧٣٧٠	س ٧ اتجاه الربحية (+)
(١,٦٢٧)	(٠,٩٩٨)	(٠,٦٨٦)	س ٨ العرف المحاسبي (+)
٢-١٠×١,٠٤٦-	٢-١٠×١,٢٠٠-	٢-١٠×١,٢٨٨-	س ٩ موقف المراجع (+)
(٠,٥٠٢)	(١,٤٩٦)	(٠,٤٧٢)	معامل التحديد ر ٢
٢-١٠×٧,٥٥٠-	٢-١٠×٨,٣٦٧-	٢-١٠×٨,٨٢٤-	قيمة ف الكلية للنموذج
****(٤,٤٨٨-)	****(٤,٢٩١-)	****(٤,٠١٠-)	
٥-١٠×١,١٥٧٠	٢-١٠×١,٠٥٥٠	٢-١٠×١,٦٤١٠	
(٠,٠٠٨)	(٠,٦٢٩)	(٠,٨٦٦)	
٠,٠١٩٩	٠,٠٢٣٧	٠,٠٢٦-	
(٠,٩٨٨)	(٠,٠١٤)	(٠,٩٩٦)	
٢-١٠×١,٥٢٧-	٢-١٠×٢,٢٣٧-	٢-١٠×٢,٦٢٢-	
(١,١٨٩-)	(١,٥٠٣-)	(١,٦٥٠-)	
٠,١٤٦-	٠,٠٨٧٠	٠,٠٥٥٤	
*(١,٨٤٥)	(٠,٩٥٩)	(٠,٥٣٥)	
٠,٨٢٦	٠,٧٧٣	٠,٧٣١	
****٩,٤٨	****٦,٨١٧	****٥,٤٣٦	

- الأرقام الموجودة بين الأقواس أسفل المعاملات هي قيمة اختبارات لكل معامل.

* تعنى مستوى معنوية ٠.٠١ ** تعنى مستوى معنوية ٠.٠٥ *** تعنى مستوى معنوية ٠.٠١ **** تعنى مستوى معنوية أقل من ٠.٠١

جدول رقم (٩)

الاتجاهات المتوقعة والفعلية (المحسوبة بالمملكة) للعلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة في ظل السياسات الفردية باستخدام تحليل الانحدار

الاتجاه الفعلي في المملكة			الاتجاه المتوقع طبقاً للدراسة النظرية	المتغيرات المستقلة
الفرض ٣	الفرض ٢	الفرض ١		
-	-	+	-	الحجم
-	-	-	+	المديونية
+	+	+	-	كثافة رأس المال
+	+	+	-	معدل التركيز
-	-	-	-	درجة التحفظ
+	+	+	-	الملكية الحكومية
-	+	+	+	اتجاه الربحية
-	-	-	+	العرف المحاسبي
+	+	-	+	موقف المراجع

ويتضح من جدول رقم (٩) ما يلي :

- ١ - اتفاق الاتجاه الفعلي مع الاتجاه المتوقع بالنسبة لدرجة التحفظ في ظل الفروض الثلاثة.
- ٢ - اتفاق ٦٦,٧٪ من الاتجاه الفعلي مع الاتجاه المتوقع بالنسبة لعوامل : الحجم واتجاه الربحية، وموقف المراجع، على مستوى الفروض الثلاثة.
- ٣ - وجود علاقة عكسية بين الاتجاه المتوقع والاتجاه الفعلي بالنسبة لمتغيرات : المديونية وكثافة رأس المال ومعدل التركيز والملكية الحكومية والعرف المحاسبي.

ومن هذه النتيجة يتضح أن العوامل البيئية، هي العوامل الأكثر تأثيراً في عملية اختيار السياسات المحاسبية المطبقة في المملكة.

ونظراً لأنه عند إجراء الانحدار اللوغاريتمي تبين وجود مجموعة من العوامل المفسرة غير المعنوية، فقد عنى الباحثان بتركيز الضوء على تحديد العوامل الجوهرية (ذات العلاقة المعنوية) واستبعاد غير الجوهرية منها، وذلك باستخدام نموذج الانحدار المرحلي. ويعرض جدول رقم (١٠) نتائج تحليل هذا الانحدار.

جدول رقم (١٠)

نتائج تحليل الانحدار اللوغاريتمي المرحلي (المقدرج)
للسياسات المحاسبية المجمعة في ظل الفروض الثلاثة للدراسة

معاملات نماذج الانحدار (وقيمة ت)			المتغيرات المستقلة (والا اتجاه المتوقع للمتغير في العلاقة) واهم المقاييس الإحصائية
الفرض الأول	الفرض الثاني	الفرض الثالث	
١,٤٢٩٠	١,٩٣٤	٢,١٨٩	ثابت العلاقة
****(١٨, -٤٦)	****(٢٧,٧١٣)	***(٢٩,٣٧١)	س٣ كثافة رأس المال (-)
٢-١٠×٢,٠٠١٠	٠,١٩٠		
****(٣,١٥٤)	*(١,٦٩٥)		س٤ درجة التحفظ (-)
٢-١٠×٩,١٦٣-	٠,٠١٠-	٠,٠١٠-	
****(٧,١٦٠-)	****(٧,٠٥٣-)	****(٦,٧٢١-)	س٥ العرف المحاسبي (+)
	٠,٢٢٧-	٠,٢٢٣-	
	*(٢,٠٢٣-)	*(٢,٠١٨-)	
٠,٢٤٥٠			س٦ موقف المراجع (+)
*(١,٨٥)			
٠,٧٣٥	٠,٦٥٧	٠,٦٣٥	معامل التحديد ر٢
****٣٤,٧	****٤٩,٧	****٤٥,٣	قيمة ف الكلية للنموذج

- الأرقام الموجودة بين الأقواس أسفل المعاملات هي قيمة اختبارات لكل معامل.

● تعنى مستوى معنوية ٠,٠٠١ ** تعنى مستوى معنوية ٠,٠٠٥ *** تعنى مستوى معنوية ٠,٠٠١ **** تعنى مستوى معنوية أقل من ٠,٠٠١

ومن هذا الجدول يتضح بصفة عامة أثر العوامل البيئية في قرار اختيار السياسة المحاسبية في ظل الفروض الثلاثة بالملكة، حيث كانت العوامل المفسرة هي : درجة التحفظ والعرف المحاسبي وموقف المراجع، بينما تضاعل دور العوامل غير البيئية حيث اقتصر على كثافة رأس المال بالنسبة للفرضين : الأول والثاني فقط.

٢/٤ نتائج تحليل البروبيت لقرار اختيار السياسة المحاسبية

قام الباحثان باستخدام حزم برامج إحصائية جاهزة خاصة بتحليل البروبيت^{٥٣}، للبيانات التي تم تجميعها على مستوى السياسات الفردية، حيث يتخذ المتغير التابع القيم المنقطعة صفر، واحد. ويعرض جدول رقم (١١) نتائج تحليل البروبيت بالنسبة للسياسات المحاسبية الفردية الخاصة بالمخزون ومصاريف التأسيس والأبحاث والتطوير والزكاة.

جدول رقم (١١)

نتائج تحليل البروبيت بالنسبة للسياسات المحاسبية الفردية

معاملات نماذج البروبيت (وقيمة ت) لسياسات			المتغيرات المستقلة (والا اتجاه المتوقع للمتغير في العلاقة) وأهم المقاييس الإحصائية
المخزون	م. تأسيس وبحث وتطوير	الربكة	
١٠,٨٩٠	٢,٢٩٨-	٧,٨٥٦-	ثابت العلاقة
****(٢٣٧,٥٦٢)	(٠,٥٦٨-)	(١,٧٠٨-)	س١ الحجم (-)
٦-١٠×٦,٩٩٨٠	٠,٠٠٠٢	٠,٠٠٠١	س٢ المديونية (+)
(١,١١٨٢)	(٠,٤٢٥٩)	(١,٢٧٠٢)	س٣ كثافة رأس المال (-)
٠,٠٥٥-	٠,١٩١-	٠,٠١٢٨	س٤ معدل التركيز (-)
****(١٦٧,٢٧٤-)	*** (٢,٥٣١-)	(٠,١٩٠٦)	س٥ درجة التحفظ (-)
٠,٠٥٢٩	٠,٠٥١٢	٠,١١١٠	س٦ الملكية الحكومية (-)
****(١٢٥,٢٠٩٥)	****(٥,٠٥٨١)	*** (٢,١١٥٨)	س٧ اتجاه الربحية (+)
٠,٠٤٨٥	٠,٠٢٢٨-	٠,٠٥٣٦	س٨ العرف المحاسبي (+)
****(٦٢٤,١١٣)	*** (٢,٢٩٤-)	(١,٠١٧٥)	س٩ موقف المراجع (+)
٠,٢٢٨٤-	٠,٠٢٢٨-	٠,٠٤٠-	معامل التحديد ر٢ (Maddala)
****(١٠٧٥,٠٥٤-)	*** (١,٧٥٦٥-)	(١,١٠٩٢-)	
٠,٠١٤٥	٠,٠٢٣١	٠,٠١٥١-	
****(٧,١٨٤٧)	(١,٤٥١)	****(٦,٤٩٤٣-)	
٠,٨٦٦٩	٠,٢١٢٦	٠,٢٠٠٧-	
****(١٠١,٢٨٢٩)	*** (٢,٥٥٢٦)	(٠,٥٠٢٨-)	
٠,٠٢٦٧-	٠,٠٤٧٧-	٠,٠٠٨٦	
****(٧٤,١٩٠٩-)	(١,٥٢٤٦)	(٠,٤٧٠٥)	
٦,٤٣٥٧-	٨,٨٧٦	٢,٧٤٨٦-	
****(٨٨,٠٤٢-)	*** (٢,٢٧١)	*** (٢,٨٦٥-)	
٠,٦٩٨	٠,٦٠٩	٠,٤٩٤	

- الأرقام الموجودة بين الأقواس أسفل المعاملات هي قيمة اختبارات لكل معامل.

● تعنى مستوى معنوية ٠,٠٠١ ●● تعنى مستوى معنوية ٠,٠٠٥ ●●● تعنى مستوى معنوية ٠,٠٠١ ●●●● تعنى مستوى معنوية ٠,٠٠٠١

أقل من ٠,٠٠١

ويتضح من الجدول السابق ما يلي :

بالنسبة لسياسة المخزون

- (أ) أن المتغيرات المفسرة ذات العلاقة المعنوية هي : المديونية وكثافة رأس المال ومعدل التركيز ودرجة التحفظ ودرجة الملكية الحكومية واتجاه الربحية والعرف المحاسبي وموقف المراجع، بمستوى معنوية أقل من ٠,٠١ .
- (ب) اتفاق العلاقة المتوقعة مع العلاقة الفعلية المحسوبة في المملكة، بالنسبة لمتغيري : درجة التحفظ واتجاه الربحية.

بالنسبة لسياسة مصاريف التأسيس والبحوث والتطوير

- (أ) أن المتغيرات المفسرة ذات العلاقة المعنوية هي : المديونية وكثافة رأس المال، بمستوى معنوية أقل من ٠,٠١ ومتغيرات معدل التركيز واتجاه الربحية وموقف المراجع بمستوى ٠,٠٥، ومتغير درجة التحفظ بمستوى معنوية ٠,٠١ .
- (ب) اتفاق اتجاه العلاقة المتوقعة مع العلاقات الفعلية المحسوبة في المملكة بالنسبة لمتغيرات : درجة التركيز ودرجة التحفظ واتجاه الربحية وموقف المراجع.
- (ج) أن العوامل المعنوية التي تمشت في تغييرها مع اتجاه التغير المتوقع هي العوامل البيئية بصفة عامة.

بالنسبة لسياسة الزكاة

- (أ) أن المتغيرات المفسرة ذات العلاقة المعنوية هي : كثافة رأس المال ودرجة الملكية الحكومية وموقف المراجع، بمستوى معنوية أقل من ٠,٠١ .
- (ب) اتفاق اتجاه العلاقة المتوقعة مع العلاقة الفعلية المحسوبة في المملكة بالنسبة لمتغيرات : المديونية ودرجة التحفظ والملكية الحكومية والعرف المحاسبي.

ويلاحظ عمومًا أن نماذج البروبيت أوضحت أن المتغيرات البيئية لعبت دورًا مؤثرًا في اختيار السياسة المحاسبية للمخزون جنبًا إلى جنب مع العوامل الاقتصادية، وذلك على عكس نماذج الانحدار التي أظهرت أثر العوامل البيئية فقط. وتجدر الإشارة في هذا الشأن إلى اعتبارين : الأول أن نماذج البروبيت تفضل على نماذج الانحدار في حالات اتخاذ المتغير التابع لقيم متقطعة صفر، ١، وهو ما ينطبق على عملية قرار اختيار السياسات المحاسبية، والثاني أن بعض العوامل المفسرة المعنوية الموضحة قد اتخذت اتجاهًا عكسيًا لما هو متوقع بالنسبة للعوامل الاقتصادية بصفة خاصة.

ويلخص جدول رقم (١٢) مدى اتفاق الاتجاهات الفعلية المحسوبة في المملكة للعلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة (في ظل السياسات الفردية الثلاث)، مع الاتجاهات المتوقعة لهذه العلاقة طبقاً لنتائج تحليل البروبيت.

جدول رقم ١٢

الاتجاهات المتوقعة والفعلية (المحسوبة بالمملكة) للعلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة في ظل السياسات الفردية باستخدام تحليل البروبيت

الاتجاه الفعلي في المملكة			الاتجاه المتوقع طبقاً للدراسة النظرية	المتغيرات المستقلة
الركابة	م. تاسيس وبحث وتطوير	المخزون		
+	+	+	-	الحجم
+	-	-	+	المديونية
+	+	+	-	كثافة رأس المال
+	-	+	-	معدل التركيز
-	-	-	-	درجة التحفظ
-	+	+	-	الملكية الحكومية
-	+	+	+	اتجاه الربحية
+	+	-	+	العرف المحاسبي
-	+	-	+	موقف المراجع

من هذا الجدول يتضح ما يلي :

- ١ - اتفاق الاتجاه المتوقع مع الاتجاه الفعلي، بالنسبة لعامل درجة التحفظ فقط، في ظل السياسات الفردية الثلاث.
- ٢ - اتفاق ٦٦,٧٪ من الاتجاه الفعلي مع الاتجاه المتوقع، بالنسبة لعامل : اتجاه الربحية والعرف المحاسبي.
- ٣ - اتفاق ٣٣,٣٪ من الاتجاه الفعلي مع الاتجاه المتوقع، بالنسبة لعوامل : المديونية، معدل التركيز، الملكية الحكومية، موقف المراجع.
- ٤ - وجود علاقة عكسية بين الاتجاه الفعلي والاتجاه المتوقع، بالنسبة لعامل : الحجم وكثافة رأس المال.

القسم الخامس

مقارنة نتائج تحليل الانحدار بنتائج تحليل البروبيت واستخلاص العوامل المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية بالمملكة

بعد استعراض نتائج الدراسة الاختبارية نتناول في هذا القسم مقارنة نتائج تحليل الانحدار بنتائج تحليل البروبيت، بهدف اختبار فرضيات المدخل الإيجابي المطورة، واستخلاص العوامل المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية بالشركات المساهمة في المملكة على ضوء نتائج هذا الاختبار. وعلى هذا الأساس يتناول هذا القسم ما يلي :

أولا : مقارنة نتائج تحليل الانحدار بنتائج تحليل البروبيت.

ثانيا : تحديد العوامل المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية بالمملكة.

١/٥ مقارنة نتائج تحليل الانحدار بنتائج تحليل البروبيت :

لتقديم تصور كامل لأثر المتغيرات المفسرة المعنوية بالنسبة لاختيار السياسات المحاسبية في المملكة، قام الباحثان بتلخيص نتائج تحليل الانحدار والبروبيت في جدول رقم (١٢)، وذلك بهدف التعرف على مدى اتفاق أو اختلاف هذه النتائج، ومحاولة استقراء الأسباب التي أدت إلى ذلك، ثم اختبار صحة فرضيات المدخل الإيجابي بصورته الحالية والمطورة.

ويمكن استعراض نتائج هذا الجدول طبقاً للسياسات الثلاث التالية :

١/١/٥ سياسة المخزون :

- اتفاق أسلوبى الانحدار والبروبيت على أن متغير درجة التحفظ (هو أحد العوامل البيئية) يشكل العامل الأكثر تأثيراً في اختيار سياسة المخزون بالشركات المساهمة في المملكة (بدرجة ثقة أعلى من ٩٩٪).

- أظهر تحليل البروبيت أنه بالإضافة إلى الاعتبار البيئي السابق، هناك عوامل أخرى، بعضها بيئي والاخر اقتصادي، تؤثر جنباً إلى جنب في اختيار سياسات المخزون. ويمكن تلخيص هذه العوامل على النحو التالي :

* المديونية : وجد أن العلاقة بين المتغير وسياسة تقويم المخزون عكس ما هو متوقع، طبقاً للمدخل الإيجابي بصورته الحالية، حيث تلجأ المنشآت في المملكة إلى اختيار السياسات المحاسبية التي تخفض الربحية في حالة زيادة المديونية، والعكس بالعكس.

جدول رقم (١٣)

الجدول التلخيصي للعوامل المؤثرة المعنوية في اختيار السياسات
المحاسبية الفردية بالمملكة باستخدام أسلوبى الانحدار والبروبيت

المتغيرات المفسرة حسب المجموعات الرئيسية للمدخل الإيجابى المطور		المخزون		مقاسيس وبحوث وتطوير		الركاة	
انحدار	بروبيت	انحدار	بروبيت	انحدار	بروبيت	انحدار	بروبيت
<p>اولا - تكاليف التعاقدات :</p> <p>- المديونية</p> <p>ثانيا - التكاليف السياسية :</p> <p>- الحجم</p> <p>- كثافة رأس المال</p> <p>- معدل التركيز</p> <p>- الملكية الحكومية</p> <p>- اتجاه الربحية</p> <p>ثالثا - العوامل البيئية :</p> <p>- درجة التحفظ</p> <p>- العرف المحاسبى</p> <p>- موقف المراجع</p>		x	x	x	x	x	x
		x	x	x	x	x	x
		x	x	x	x	x	x
		x	x	x	x	x	x
		x	x	x	x	x	x
		x	x	x	x	x	x
		x	x	x	x	x	x
		x	x	x	x	x	x
		x	x	x	x	x	x
		x	x	x	x	x	x

x العوامل التى اثبتت الدراسة الاختبارية معنويتها بمستوى ثقة ٩٥٪ على الأقل.

- * كثافة رأس المال : وجد أن العلاقة بين هذا المتغير وسياسة المخزون عكس ما هو متوقع، حيث تلجأ المنشأة إلى اختيار السياسة المحاسبية التى تزيد الربحية فى حالة ارتفاع كثافة رأس المال، والعكس بالعكس.
- * معدل التركيز : وجد أن العلاقة بين هذا المتغير وسياسة المخزون عكس ما هو متوقع، حيث تلجأ المنشأة إلى اختيار السياسة المحاسبية التى تزيد الربحية فى حالة زيادة معدل التركيز، والعكس بالعكس.
- * الملكية الحكومية : وجد أن العلاقة بين هذا المتغير وسياسة المخزون عكس ما هو متوقع، حيث تلجأ المنشأة إلى اختيار السياسة المحاسبية التى تزيد الربحية فى حالة زيادة نسبة الملكية الحكومية، والعكس بالعكس.

* اتجاه الربحية : وجد أن المنشآت التي تتمتع باتجاه تصاعدي للربحية تستخدم سياسات محاسبية تؤدي إلى زيادة الربحية، وهي نفس العلاقة المتوقعة طبقاً للمدخل الإيجابي بصورته الحالية.

* العرف المحاسبي : وجد أن العلاقة بين هذا المتغير وسياسة المخزون عكس ما هو متوقع، حيث تلجأ المنشآت إلى عدم استخدام السياسات المحاسبية التي تتمشى مع العرف السائد.

* موقف المراجع : وجد أن المنشآت لا تأخذ برأى مراقب الحسابات عند اختيار سياسة المخزون.

وعلى ذلك يمكن القول إنه على الرغم من أن تلك العوامل مؤثرة في عملية الاختيار المحاسبي بالشركات المساهمة في المملكة، فإن عدم إدراك الإدارة للبواعث الاقتصادية المرتبطة بالاختيار المحاسبي - طبقاً لتفسيرات المدخل الإيجابي الحالية - أدى إلى أن تتجه هذه العوامل عكس ما هو متوقع. وهذا يلقي على عاتق أجهزة بناء المعايير بالمملكة مسئولية مراعاة الآثار الاقتصادية المرغوبة عند بناء هذه المعايير.

وفي ضوء ما سبق تثبتت هذه النتائج صحة الفرضية الرئيسية للدراسة بشأن الدور المؤثر للعوامل البيئية في عملية الاختيار المحاسبي لسياسة المخزون. وبالرجوع إلى الفرضيات الفرعية للعوامل البيئية يتضح أن نتائج الدراسة تثبت صحة فرضية درجة التحفظ، بينما لم تثبت صحة فرضيتي اتباع العرف المحاسبي ورأى مراقب الحسابات. ويمكن تبرير ذلك بالنسبة للمخزون نظراً لآثره الكبير في مستويات الربحية والمركز المالي، مما يدعو كثيراً من المنشآت - خاصة في غيبة المعايير المنظمة - إلى تبني سياسات متحفظة لتقليل الربحية. وبالنسبة للعوامل الاقتصادية لم تثبت في المملكة صحة فرضية المدخل الإيجابي بصورتها الحالية كما سبق إيضاحه، إلا فيما يتعلق باتجاه الربحية.

٢/١/٥ سياسة مصاريف التأسيس والبحوث والتطوير :

- اتفاق أسلوبى الانحدار والبروبيت على أن متغيرات : المديونية وكثافة رأس المال وموقف مراجع الحسابات تشكل العوامل الأكثر تأثيراً في اختيار سياسة معالجة مصاريف التأسيس والبحوث والتطوير بالشركات المساهمة بالمملكة.

- أظهر تحليل الانحدار والبروبيت أن العوامل البيئية والاقتصادية تؤثر جنباً إلى جنب في اختيار السياسة المحاسبية المتعلقة بمصاريف التأسيس والبحوث والتطوير، وإن كان تحليل الانحدار أكثر إظهاراً للعوامل البيئية المتمثلة في : درجة التحفظ والعرف وموقف

المراجع، بينما أظهر تحليل البروبيت فقط اعتماد الشركات السعودية على رأى مراقب الحسابات. ويمكن تلخيص أثر العوامل الاقتصادية طبقاً لتحليل البروبيت كما يلي :

* **المديونية :** وجد أن العلاقة بين هذا المتغير وسياسة معالجة مصاريف التأسيس والبحوث والتطوير عكس ما هو متوقع طبقاً للمدخل الإيجابي بصورته الحالية. وهذه النتيجة هي نفس نتيجة تحليل الانحدار.

* **كثافة رأس المال :** وجد أن العلاقة بين هذا المتغير وسياسة معالجة مصاريف التأسيس والبحوث والتطوير عكس ما هو متوقع طبقاً للمدخل الإيجابي بصورته الحالية. وهذه النتيجة هي نفس نتيجة تحليل الانحدار.

* **معدل التركيز :** وجد أن العلاقة بين هذا المتغير وسياسة معالجة مصاريف التأسيس والبحوث والتطوير هي نفس العلاقة المتوقعة، بمعنى أنه كلما زادت درجة التركيز اتجهت المنشآت نحو اعتبار هذه المصاريف عبئاً على إيرادات الفترة. ولم يظهر هذا المتغير ضمن العوامل المؤثرة في تحليل الانحدار.

* **اتجاه الربحية :** وجد أن العلاقة بين هذا المتغير وسياسة معالجة مصاريف التأسيس والبحوث والتطوير هي نفس العلاقة المتوقعة طبقاً للمدخل الإيجابي بصورته الحالية.

وعلى ذلك يمكن القول إن نتائج تحليلي الانحدار والبروبيت تثبت صحة الفرضية الرئيسية للدراسة التي مفادها أن العوامل البيئية تؤثر في الاختيار المحاسبي جنباً إلى جنب مع بعض العوامل الاقتصادية.

وبالرجوع إلى الفرضيات الفرعية للعوامل البيئية يتضح أن الدراسة تثبت صحة فرضية موقف مراجع الحسابات، بينما لم تثبت صحة فرضيتي : العرف ودرجة التحفظ بالنسبة لتحليل البروبيت، ولكن ثبتت صحة أثر درجة التحفظ في تحليل الانحدار. ويمكن تبرير ذلك بغية المعايير المنظمة للمزاوالات، مع استمرار الجدل حول المعالجة المحاسبية المناسبة لتلك النفقات، مما يضطر المنشأة إلى الاعتماد على رأى مراقب الحسابات، وخصوصاً أن المهنة في المملكة في دور التكوين والتطوير.

٢/١/٥ سياسة الزكاة :

- اتفاق أسلوبى الانحدار والبروبيت على أن متغير رأى مراقب الحسابات يشكل العامل الأكثر تأثيراً في اختيار سياسة معالجة الزكاة بالشركات المساهمة السعودية.

- أظهر تحليل البروبيت أثر عاملي كثافة رأس المال والملكية الحكومية، بالإضافة إلى العامل البيئي السابق (رأى مراقب الحسابات)، بينما اقتصر تحليل الانحدار على إيضاح أن العامل البيئي فقط هو المؤثر. ويمكن تلخيص أثر العوامل الاقتصادية طبقاً لتحليل البروبيت كما يلي :

*** كثافة رأس المال :** وجد أن علاقة هذا المتغير بسياسة معالجة الزكاة عكس الاتجاه المتوقع طبقاً للمدخل الإيجابي بصورته الحالية.

*** الملكية الحكومية :** وجد أن علاقة هذا المتغير بسياسة معالجة الزكاة هي نفس الاتجاه المتوقع طبقاً للمدخل الإيجابي بصورته الحالية؛ بمعنى أنه كلما زادت الملكية الحكومية اتجهت المنشآت إلى اعتبار الزكاة عبئاً على رقم الدخل.

وفي ضوء ما سبق تثبت هذه النتائج صحة الفرضية الرئيسية للدراسة بشأن الدور المؤثر للعوامل البيئية في عملية الاختيار المحاسبي لسياسة معالجة الزكاة. وبالرجوع إلى الفرضيات الفرعية للعوامل البيئية يتضح أن نتائج الدراسة تثبت صحة فرضية موقف مراقب الحسابات، بينما لم تثبت صحة فرضيتي العرف المحاسبي ودرجة التحفظ. ويمكن تبرير ذلك بغلبة المعايير المنظمة للمزاوالات، مع استمرار الجدل حول المعالجة المناسبة للزكاة بالمملكة، مما قد يضطر المنشآت إلى الاعتماد على رأي مراقب الحسابات. وفيما يتعلق بالعوامل الاقتصادية أدى عدم إدراك الإدارة لأثر البواعث الاقتصادية المرتبطة بالاختيار المحاسبي - طبقاً لتفسيرات المدخل الإيجابي - إلى وجود بعض هذه العوامل باتجاه معاكس لما هو متوقع.

٤/١/٥ السياسات المجمعة :

بتحليل جدول (٨) فيما يتعلق بنتائج تحليل الانحدار اللوغاريتمي للسياسات المجمعة في ظل الفروض الثلاثة، نجد أن العوامل المؤثرة المعنوية في عملية الاختيار المحاسبي تركزت في درجة التحفظ فقط، مما يثبت صحة الفرضية المطورة للمدخل الإيجابي التي مفادها أن العوامل البيئية تلعب دوراً مؤثراً في عملية الاختيار المحاسبي بالمملكة.

والخلاصة أن نتائج الدراسة الاختبارية أثبتت فيما يتعلق بتحقيق فرضيات المدخل الإيجابي بالشركات المساهمة السعودية ما يلي :

(١) صحة الفرضيات البيئية الفرعية الخاصة بكل من رأي مراقب الحسابات ودرجة التحفظ، بينما لم تثبت صحة فرضية اتباع العرف المحاسبي. ويمكن تبرير ذلك بتعدد

الممارسات، وعدم وجود معايير لتنظيم المزاوالت، إلى جانب استمرار الجدل حول أسلوب واحد للمعالجة يلقي قبولاً عاماً في التطبيق.

(٢) عدم صحة فرضية المدخل الإيجابي بصورتها الحالية، وذلك على النحو التالي :

- ليس لعامل الحجم أثر في عملية الاختيار المحاسبي بالمملكة.

- تضارب نتائج عوامل : كثافة رأس المال ومعدل التركيز والملكية الحكومية، مما يعكس عشوائية عملية الاختيار المحاسبي وبعدها عن إدراك البعد الاقتصادي كما في الولايات المتحدة.

- هناك اتجاه عام لدى الشركات ذات مستويات الربحية المتصاعدة بالمملكة إلى اتباع السياسات المحاسبية التي تستمر في المحافظة على إظهار الاتجاه التصاعدي للربح.

وقد أدى التضارب في السياسات الفردية بالنسبة لأثر العوامل الاقتصادية إلى عدم ظهور أى أثر واضح لهذه العوامل في اختيار السياسات المحاسبية المجمعة، وهو ما يمكن إرجاعه إلى أن هذا التضارب أدى إلى تلاشي أثر تلك العوامل في اختيار الاستراتيجيات التجميعية.

٢/٥ العوامل المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية بالمملكة :

تقديراً من الباحثين لأهمية استكمال بناء معايير المحاسبة في المملكة من منطلق واقع البيئة، يتناول هذا القسم استخدام نتائج الدراسة الاختبارية السابقة في استخلاص العوامل المؤثرة في الاختيار من بين بدائل السياسات المحاسبية في المملكة، وهي على النحو التالي:

أولاً - العوامل البيئية :

(١) درجة التحفظ :

اتضح من نتائج الدراسة الميدانية أن هناك علاقة عكسية بين درجة التحفظ واختيار السياسات المحاسبية، حيث وجد أن المنشآت التي تتبع سياسات متحفظة بصفة عامة تميل إلى اتباع سياسات متحفظة بالنسبة للمخزون ومصروفات التأسيس وتكاليف البحوث والتطوير، والعكس بالعكس. وبصفة عامة وجد أن المنشآت في المملكة تميل إلى اتباع سياسات محاسبية على درجة عالية من التحفظ، مثل اتباع سياسة سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل بالنسبة للمخزون.

(٢) اتباع رأى مراقب الحسابات :

اثبتت نتائج الدراسة الميدانية أن هناك علاقة بين السياسات التي تتبعها المنشأة ورأى مراقب الحسابات بالنسبة لهذه السياسات، أى أن المنشآت في المملكة تميل إلى اتباع رأى مراقب الحسابات، خاصة بالنسبة للسياسات المحاسبية التي ما زالت محل جدل ولم يستقر فيها العرف المحاسبى على استخدام طريقة واحدة مقبولة قبولاً عاماً. وقد ظهر ذلك واضحاً بالنسبة للسياسات الخاصة بمصروفات التأسيس وتكاليف البحوث والتطوير والسياسات المحاسبية الخاصة بمعالجة الزكاة.

ثانياً - العوامل الاقتصادية :

(١) نسبة المديونية :

اثبتت الدراسة وجود علاقة عكسية بين درجة المديونية واتباع سياسات محاسبية تؤدي إلى التأثير على الربحية، حيث وجد أنه كلما ارتفعت نسبة الديون / مجموع الأصول تلجأ المنشأة إلى اتباع سياسات محاسبية تخفض الربحية، والعكس بالعكس. فقد تبين أن المنشآت التي ترتفع فيها نسبة المديونية تميل إلى استخدام سياسة سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل في تقويم المخزون السلعي، واعتبار تكاليف البحوث والتطوير ومصروفات التأسيس مصروفاً يحمل على إيرادات نفس الفترة، والعكس بالعكس.

(٢) كثافة رأس المال :

اتضح من الدراسة الميدانية أن هناك علاقة مباشرة بين كثافة رأس المال واتباع السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الربحية، والعكس بالعكس. وعلى ذلك وجد أن المنشآت في المملكة التي ترتفع فيها نسبة الأصول الثابتة إلى مجموع الأصول تميل إلى اتباع سياسة رسمية مصروفات التأسيس والبحوث والتطوير، واعتبار الزكاة توزيعاً للدخل، بدلاً من تحميلها على نفس الفترة التي أنفقت فيها.

(٣) معدل التركيز :

تشير نتائج الدراسة الميدانية إلى أن أثر معدل التركيز في اختيار السياسات المحاسبية يختلف من سياسة إلى أخرى، فبينما نجد أن هناك علاقة طردية بين سياسة تقويم المخزون السلعي ومعدل التركيز، نجد أن معدل التركيز له علاقة عكسية بالنسبة لاختيار السياسات المحاسبية لمعالجة مصاريف التأسيس والبحوث والتطوير. وعلى ذلك تميل المنشآت في

المملكة إلى اتباع سياسة تقويم المخزون بالتكلفة إذا كان معدل تركيز مبيعات الصناعة عالياً، بينما تميل المنشآت إلى اتباع سياسة سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل في الأحوال الأخرى. وتميل المنشآت إلى اتباع تحميل مصروفات التأسيس وتكاليف البحوث والتطوير على إيرادات الفترة في الأحوال التي تتمتع فيها هذه المنشآت بدرجة عالية من التركيز في الصناعة التي تنتمي إليها.

(٤) الملكية الحكومية :

تبين من الدراسة الميدانية أن هناك علاقة مباشرة بين درجة الملكية الحكومية واختيار السياسات المحاسبية الخاصة بتقويم المخزون السلعي؛ بمعنى أن المنشآت التي تتمتع بدرجة عالية من الملكية الحكومية تميل إلى اتباع السياسات المحاسبية الخاصة بالمخزون والتي تؤدي إلى زيادة الربحية، والعكس بالعكس. أما بالنسبة لسياسة الزكاة فإن العلاقة بين درجة الملكية الحكومية واختيار طريقة معالجة الزكاة علاقة عكسية؛ بمعنى أن المنشآت التي ترتفع فيها درجة الملكية الحكومية تميل إلى اتباع سياسة محاسبية لمعالجة الزكاة تؤدي إلى تخفيض الربحية (طبقاً لقرار وزير التجارة رقم ١٠٤ وتاريخ ١٤٠٨/١/٢٠ هـ الذي ينص على اعتبار الزكاة مصروفاً يخصم ضمن المصروفات قبل الوصول إلى صافي الدخل)، والعكس بالعكس.

(٥) اتجاه الربحية :

تبين من الدراسة أن هناك علاقة مباشرة بين اتجاه الربحية في المنشأة واختيار السياسات المحاسبية الخاصة بالمخزون السلعي ومصروفات التأسيس والبحوث والتطوير، حيث أثبتت نتائج الدراسة أن المنشآت التي تتمتع باتجاه تصاعدي للربحية تميل إلى اتباع سياسات محاسبية تؤدي إلى زيادة الربحية، والعكس بالعكس.

وهكذا يمكن القول إن هناك خليطاً من العوامل البيئية والاقتصادية المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية في المملكة، وإن العوامل البيئية تمثل العامل الرئيسي في هذا التأثير، بينما تأتي العوامل الاقتصادية في المرتبة التالية ويتأثر متضارب بين السياسات المحاسبية. وكما سبق أن أوضحنا - عند تحليل نتائج الدراسة الاختبارية - يرجع ذلك أساساً إلى عدم الإدراك الكامل لآثار عملية الاختيار في المنشآت من وجهة النظر الاقتصادية طبقاً للتفسيرات الرئيسية للمدخل الإيجابي.

خاتمة : خلاصة البحث وتوصياته

ناقش هذا البحث أهمية وفعالية استخدام المدخل الإيجابي لنظرية المحاسبة في تفسير العوامل المؤثرة في قرارات اختيار السياسات المحاسبية. وقد تركز البحث حول تحديد مدى صلاحية الفرضيات المعروفة للمدخل الإيجابي لتفسير قرارات الاختيار المحاسبى خارج الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك من خلال إجراء دراسة اختبارية على البواعث التى دفعت الشركات المساهمة السعودية لاختيار أهم السياسات المحاسبية التى طبقتها خلال الأعوام الأربعة الأخيرة، وفى ظل اعتبار أساسى هو غيبة المعايير المنظمة للمزاوالات المحاسبية بالمملكة والحاجة إلى تنظيم تلك المزاوالات.

وقد أثبت البحث بوضوح قصور المدخل الإيجابي بصورته الحالية عن تقديم تفسير مناسب لبواعث اختيار تلك السياسات بالمملكة، نظرًا لأن فرضياته الأساسية صيغت فى الولايات المتحدة، ولم تأخذ بعين الاعتبار أثر العوامل البيئية التى يمكن أن تكون مؤثرة فى الاختيارات المحاسبية بالدول التى تكون فيها مهنة المحاسبة فى طور التكوين والنمو. هذا بالإضافة إلى أن البواعث الاقتصادية لاختيار السياسات فى الولايات المتحدة قد لا تكون متوافرة فى خارجها بنفس التأثير أو الإدراك الكامل لأبعادها. وبناءً عليه عنى البحث أولاً بتطوير فرضيات المدخل الإيجابي لتشمل الفرضيات البيئية المطورة، ثم بالثبوت من صحتها فى بيئة المملكة - لأول مرة خارج الولايات المتحدة - مع اختبار الفرضيات التقليدية للمدخل الإيجابي بشأن أثر العوامل الاقتصادية فى عملية الاختيار المحاسبى. وقد استخدم البحث فى هذا الشأن أسلوبين مختلفين، هما : تحليل الانحدار وتحليل البروبيت للثبوت من صحة النتائج.

وعلى الرغم مما أكدته نتائج البحث من أن الاعتبارات البيئية كانت أكثر تأثيراً فى معظم الاختيارات المحاسبية الرئيسية بالمملكة (كاتباع رأى مراقب الحسابات ودرجة التحفظ)، فإن عددًا محدودًا من البواعث الاقتصادية قد أثر فى اختيار بعض السياسات المحاسبية فى المملكة تأثيرًا يتفق مع الاتجاه المتوقع (اتجاه الربحية)، وتأثيرًا عكسيًا (كنسبة المديونية وكثافة رأس المال ومعدل التركيز) لما هو متوقع طبقًا للمدخل الإيجابي بصورته الحالية، وفى حالات أخرى لم يكن لهذه البواعث أى تأثير (كعامل الحجم) على عملية الاختيار، وهو ما أمكن إرجاعه لعدة اعتبارات، منها : عدم الإدراك الكامل لكل من آثار وأبعاد عملية الاختيار فى المنشآت من وجهة النظر الاقتصادية، وغيبة المعايير المنظمة للمزاوالات، وكون المهنة فى طور التكوين، إلى جانب الانخفاض النسبى لحجم النشاط الاقتصادى وتأثيراته بالمملكة مقارنة بالولايات المتحدة.

وبناءً عليه يوصى الباحثان بتطوير المدخل الإيجابي في مجال اختيار السياسات المحاسبية، بحيث تشمل العوامل المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية كلاً من العوامل البيئية والعوامل الاقتصادية، وذلك حتى يمكن تحقيق أكبر قدر من التفسير لبواعث عملية الاختيار المحاسبى، وحتى يكون هذا المدخل صالحاً للتطبيق في البيئات المختلفة.

واستكمالاً للإسهام الرائد الذى قدمه البحث في مجال تطوير المدخل الإيجابي، فقد رأى الباحثان استخدام أهم ما توصلوا إليه من نتائج في تقديم التوصيات المناسبة لبناء معايير المزاوالت المحاسبية في المملكة. وفي الواقع تشكل هذه التوصيات من الناحية العملية دعامة رئيسية للمشروع الوطنى الذى تتبناه كل من وزارة التجارة وجمعية المحاسبة السعودية بشأن استكمال بناء معايير المحاسبة بالمملكة، فضلاً عن أنها من الناحية العلمية (أو الأكاديمية) تعكس أول استخدام واقعى للمدخل الإيجابي - سواء بصورته الحالية أو المطورة - كمنهج معاون في بناء معايير المحاسبة. وقد عنى الباحثان بتقديم تلك التوصيات على مستويين : الأول على مستوى اللجنة العليا المنظمة للمعايير بالمملكة، والثاني على مستوى الوحدات الاقتصادية، وذلك على النحو التالى :

أولاً - توصيات تنظيمية على مستوى الجهات المعنية بإصدار ومتابعة المشروع الوطنى لمعايير المحاسبة (اللجنة العليا للمعايير - وزارة التجارة - جمعية المحاسبة) - يوصى عموماً بأهمية استكمال بناء معايير المزاوالت في المملكة بحيث تكون ملزمة، معحث المحاسبين القانونيين على التقرير بشأن مدى التزام الوحدات بتطبيق المعايير المصدرة.

- في ضوء الدراسة الاختبارية للبحث ومدى ما أظهرته من تباين أساليب المعالجة، يوصى: في المرحلة الأولى لاستكمال بناء معايير المزاوالت بإصدار معايير تقييم وعرض المخزون والمحاسبة عن مصاريف التأسيس ونفقات البحوث والتطوير والمحاسبة عن الزكاة، وفي المرحلة الثانية بإصدار معايير المحاسبة عن الأصول طويلة الأجل واستهلاكاتها والمحاسبة عن الاستثمارات المالية والمحاسبة عن ترجمة العمليات والقوائم المالية بعملات أجنبية. وقد اقترح هذا الترتيب بناءً على ما أظهرته الدراسة الميدانية من وجود تفاوت كبير في الممارسات المحاسبية الخاصة بمزاوالت المرحلة الأولى، الأمر الذى يستدعى ضرورة التدخل بوضع معايير منظمة تحد من هذا التفاوت والآثار المماثلة المترتبة عليه، وتحقق ما نص عليه الإطار الفكرى للمحاسبة بالمملكة بشأن خاصية قابلية المعلومات للمقارنة في التقارير المالية، خصوصاً على مستوى وحدات القطاعات الاقتصادية المختلفة.

أما بالنسبة لمجموعة ممارسات المرحلة الثانية فلم تظهر الدراسة الميدانية تبايناً كبيراً في مزاولاتها ، مما لا يستوجب - نسبياً - سرعة إصدار معايير منظمة لها في المرحلة الأولى من التنظيم.

- يوصى بتبنى أسلوب التوحيد الجزئي على مستوى القطاعات (طبقاً لبعض المقاييس القائمة على نتائج المدخل الإيجابي)، عند بناء معايير المرحلة الأولى، بحيث يراعى الاتساق بين المعايير المنظمة للمزاولات وبعضها البعض، بما يؤدي إلى إحداث التأثير المرغوب (طبقاً للمدخل الإيجابي) في عملية الاختيار. فعلى سبيل المثال يراعى عند وضع معايير المحاسبة عن المخزون أن تستخدم السياسات المحاسبية التي تخفض من الربحية كسياسة التكلفة أو السوق أيهما أقل، وعند تنظيم معالجة مصاريف التأسيس والبحوث والتطوير تعالج كمصروف يحمل على نفس الفترة - تمشياً مع فرضيات المدخل الإيجابي - وذلك بالنسبة لوحدات القطاعات التي تتمتع بدرجة عالية من التركيز الصناعي. وبمعنى آخر تتبع سياسة رسمية تلك التفتقات في القطاعات الاقتصادية التي ينخفض فيها معدل التركيز.

ومن الجدير بالذكر أن مذهبنا إليه يؤيده ما جاء في الدراسات الميدانية السابقة^{٤٠} من أن معالجة تكاليف البحوث والتطوير كعبء على إيرادات الفترة (طبقاً للمعيار الأمريكي رقم ٢) أدت إلى أحجام المنشآت الصغيرة عن التوسع في الإنفاق على مجالات البحوث والتطوير، نظراً لاثرها السلبي على قائمة الدخل وأسعار الأوراق المالية بسوق رأس المال. وكذلك يجدر ذكر أن التوحيد الجزئي قد تم تبنيه عند إعداد المعايير المحاسبية الخاصة بإعداد التقارير المالية لقطاعات المنشأة (المعيار الأمريكي رقم ١٤)، والمحاسبة عن تقلبات مستويات الأسعار (المعيار الأمريكي رقم ٢٣)، ومعالجة تكاليف برمجيات الحاسب الآلي التي يتم إنتاجها داخلياً (المعيار الأمريكي رقم ٨٦). وعلى المستوى الدولي تم استخدام التوحيد الجزئي أيضاً في بناء معيار المحاسبة عن تكاليف البحوث والتطوير، حيث نص على رسملة هذه التكاليف في حالة توافر مجموعة من الشروط. وبرغم أن التوصية بالتوحيد الجزئي - عند بناء معايير المزاولات بالملكة - ليست أمراً مستحدثاً في بيئة المحاسبة، فإن البحث أوصى به من واقع ظروف الممارسة الفعلية، وما أوضحت من جوانب قصور أظهرها تطبيق المدخل الإيجابي لتفسير الاختيارات المحاسبية بالملكة.

- نظراً لما أظهرته الدراسة الاختبارية من وجود نتائج عكسية لما هو متوقع طبقاً للمدخل الإيجابي بشأن أثر كثافة رأس المال في عملية الاختيار المحاسبي، يوصى الباحثان تصحيحاً للمزاولات في المملكة بأن يراعى عند بناء معايير المرحلة الأولى استخدام السياسات المحاسبية التي تخفض الربحية في الأحوال التي تزداد فيها كثافة رأس المال^{٤١}. وبمعنى

آخر يوصى باتباع سياسة اعتبار الزكاة عبئاً يحمل على إيرادات الفترة بالنسبة للمنشآت التي تتمتع بكثافة عالية لرأس المال.

- يوصى الباحثان بالتوسع في تطبيق التوصيات السابقة بالنسبة للسياسات الأخرى الخاصة بمعايير المرحلة الثانية، وهي : المحاسبة عن الأصول طويلة الأجل واستهلاكاتها، والمحاسبة عن الاستثمارات، والمحاسبة عن ترجمة العمليات والقوائم بعملات أجنبية، على أن يؤخذ في الحسبان عند وضع المعايير أثر كل من كثافة رأس المال ودرجة التركيز الصناعي، وبناءً عليه تتبع طريقة القسط الثابت في الصناعات التي تتسم بارتفاع كثافة رأس المال وارتفاع معدل التركيز وتتبع طريقة القسط المتناقص في غير ذلك، وتحمل فروق ترجمة العمليات والقوائم الأجنبية على قائمة الدخل في حالات ارتفاع كثافة رأس المال ومعدل التركيز.

- يوصى بأن يحدد المشروع الوطني لمعايير المملكة مدى إلزامية وسريان المعايير المصدرة على شركات قطاع الكهرباء، وذلك باعتبارها تخضع حالياً للنظام المحاسبي الموحد لشركات الكهرباء بالمملكة.

ثانياً - توصيات على مستوى الوحدات الاقتصادية

- ضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة التي أصدرتها وزارة التجارة وذلك كحد أدنى عند إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام.

- ضرورة الالتزام بنص المادة ٨٩ من نظام الشركات الخاصة بنشر التقارير المالية قبل انعقاد الجمعية العامة بخمسة وعشرين يوماً على الأقل.

- حتى يتم إصدار معايير تنظم المزاوالت بالمملكة، يوصى بأن تراعى المنشآت بقدر الإمكان الآثار الاقتصادية للسياسات التي يتم اختيارها، بحيث تعكس النتائج المتوقعة طبقاً لفرضيات المدخل الإيجابي.

المواش

- (١) محمد شريف توفيق، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية : منهج تنظيمي للسياسات المحاسبية على المستوى الكلي، مجلة الإدارة العامة، الرياض : معهد الإدارة العامة، العدد ٥٥، محرم ١٤٠٨هـ، ص ١٨٦ - ١٠٨.
- (٢) وزارة التجارة، أهداف ومفاهيم المحاسبة (الرياض : بياناً أهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ومعايير العرض والإفصاح العام - قرار وزير التجارة رقم ٦٩٢ بتاريخ ٢٨/٢/١٤٠٦هـ).
- (٣) قرار وزير التجارة رقم ٨٥٢ بتاريخ ٧/١٠/١٤١١هـ، وتعديله بقرار وزير التجارة رقم ١٠٤٩ بتاريخ ١٢/١٠/١٤١١هـ.
- (٤) محمد شريف توفيق، مرجع سابق، ص ١٩٠ - ١٩٣.
- (٥) Mohamed Sherif Tawfik, "An Empirical Investigation of Homogeneity of Information Needs for Diverse Users of Financial Statements: An Application of Data Expansion Approach to Enhance the Saudi Arabian Disclosure Standard - Setting," *Proceedings of The American Accounting Association Northeast Region* (April 1990), pp. 82a - 82b.
- (٦) Mark A. Trombley, "Accounting Method Choice in the Software Industry: Characteristics of Firms Electing Early Adoption of FASB No. 86," *The Accounting Review* (July 1989), pp. 529 - 538.
- (٧) Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman, "Positive Accounting Theory (Englewood Cliffs : Prentice Hall Inc., 1986), pp. 3, 14.
- (٨) النظام المحاسبي الموحد لشركات الكهرباء بالمملكة.
- (٩) نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٦ في ٢٢/٢/١٣٨٥ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم م/٥ في ١٢/٢/١٣٨٧، م/٢٢ في ٢٨/٦/١٤٠٢ - المواد ٨٩، ١٢٣ - ١٢٤.
- (١٠) محمد عباس سراج، دراسة تطليلية لفاعلية استخدام المدخل المعيارى والمدخل الإيجابى في مجال التنظير المحاسبى، مجلة الإدارة العامة (الرياض : معهد الإدارة العامة، العدد ٦٢، أغسطس ١٩٨٩)، ص ١٥٧.
- (١١) Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman, "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective," *The Accounting Review* (January 1990), pp. 132 - 133.
- (١٢) Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman, *Positive Accounting Theory*, Op. Cit. pp. 353 - 355.
- (١٣) M. C. Jensen and W. H. Meckling, "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure," *Journal of Financial Economics* (October 1976), pp. 308 - 311.
- (١٤) Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman, *Positive Accounting Theory*, Op. Cit. pp. 210 - 213.

- (١٥)
- Ibid., p. 215.
- Residual**
- (١٦)
- B. Klein "Contracting Costs and Residual Claims : The Separation of Ownership and Control," **The Journal of Law and Economics** (June 1983), pp. 367 - 374.
- (١٧)
- زكريا محمد الصادق إسماعيل، «نحو استخدام نظرية تكلفة الوكالة في تطوير نظرية إيجابية للمحاسبة»، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا (العدد الثاني، السنة الرابعة، ١٩٨٤)، ص ١٢٢ - ١٢٤.
- (١٨)
- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة (الكويت : دار السلاسل، ١٩٩٠)، ص ٢٧ - ٢٨.
- (١٩)
- حمدي محمود قادوس، «إطار مقترح لاختيار طريقة المحاسبة عن تكاليف البحوث والتطوير، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان (السنة الثالثة، العدد الثالث، ١٩٨٩)، ص ١١١.
- (٢٠)
- Mark A. Trombley, *Op. Cit.*, pp. 529 - 536.
- (٢١)
- Renold E. Dukes, Thomas R. Dyckman and J. A. Elliott, "Accounting for Research and Development Costs: The Impact on Research and Development Expenditures," **Journal of Accounting Research** (Supplement 1980), pp. 11 - 31.
- (٢٢)
- Myron J. Jordon, "Postulates, Principles and Research in Accounting," **The Accounting Review** (April 1984), pp. 251 - 263.
- (٢٣)
- Ross Watts and Jerold Zimmerman, "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards," **The Accounting Review** (January 1978), pp. 112 - 134.
- Ross Watts and Jerold Zimmerman, "The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses," **The Accounting Review** (April 1979), pp. 273 - 305.
- (٢٤)
- M. Zmijewski and R. Hagerman, "An Income Strategy to the Positive Theory of Accounting Standards Setting/Choice," **Journal of Accounting and Economics** (August 1981), pp. 129 - 149.
- (٢٥)
- R. L. Hagerman and M. Zmijewski, "Some Economic Determinants of Accounting Policy Choice," **Journal of Accounting and Economics** (August 1979), pp. 141 - 161.
- (٢٦)
- E. B. Deakin, "An Analysis of Differences Between non-Major Oil Firms Using Successful Efforts and Full Cost Methods," **The Accounting Review** (October, 1979), pp. 722 - 734.
- (٢٧)
- D. Dhaliwal, "The Effect of the Firm Capital Structure on the Choice of Accounting Methods," **The Accounting Review** (January 1980), pp. 78 - 84.
- (٢٨)
- R. Bowen, E. Noreen, and J. Lacey "Determinants of the Corporate Decision to Capitalize Interest," **Journal of Accounting and Economics** (August 1981), pp. 151 - 179.

- R. W. Holthausen, "Evidence on the Effect of Bond Covenants and Management Compensation contracts on the choice of Accounting Techniques: The Case of Depreciation Switch-Back," *Journal of Accounting and Economics* (March 1981), pp. 73 - 109.

oil

- S. Lilien and V. Pastena, "Determinants of Intramethod Choice in the Oil and Gas Industry," *Journal of Accounting and Economics* (December 1982), pp. 145 - 170.

- D. Dhaliwal, G. Salamon, and E. Smith, "The Effect of Owner Versus Management Control on the Choice of Accounting Methods," *Journal of Accounting and Economics* (July 1982), pp. 41 - 53.

- L. A. Daley and R. L. Vigeland, "The Effect of Debt Covenants and Political Costs on the Choice of Accounting Methods: The Case of Accounting for R & D Costs," *Journal of Accounting and Economics* (December 1983), pp. 195 - 211.

- Mark A. Trombley, *Op. Cit.*, pp. 529 - 536.

(٢٤) محمد عباس سراج، مرجع سابق، ص ١٤٢ - ١٧٦.

(٢٥) أحمد فرغل حسن، «استخدام الأسلوب الإيجابي في إعداد الإطار الفكري لفروع المحاسبة»، العلوم التجارية، كلية التجارة - جامعة المنوفية (يولية ١٩٨٥)، ص ١١٧ - ١٦٢.

(٢٦) زكريا محمد الصادق إسماعيل، مرجع سابق، ص ١٠٥ - ١٤٢.

(٢٧) حمدي محمود قادوس، مرجع سابق، ص ٩٦ - ١٢٢.

(٢٨) محمد شريف توفيق، مرجع سابق، ص ١٦٧ - ٢٣٥.

(٢٩) وابل بن علي الوابل، معايير المحاسبة السعودية - دراسة ميدانية لترتيب أولوية إصدار المعايير، مجلة الإدارة العامة (الرياض : معهد الإدارة العامة، العدد ٦٦، شوال ١٤١٠هـ)، ص ١٧٧ - ٢١٢.

(٤٠) محمد شريف توفيق، «مقاييس متطلبات العرض والإفصاح العام وتقييم مدى توافرها في التقارير المالية للشركات المساهمة وفي معيار العرض والإفصاح العام بالملكة العربية السعودية»، مجلة الإدارة العامة (الرياض : معهد الإدارة العامة، العدد ٦٦، رجب ١٤٠٩هـ)، ص ١١٢ - ٢٠١.

(٤١) مجلس الغرف التجارية الصناعية السعودية، الشركات المساهمة السعودية : البيانات المالية والمؤشرات التحليلية ١٤٠٦ - ١٤٠٨/١٩٨٦ - ١٩٨٨ (الرياض : إدارة البحوث والدراسات بمجلس الغرف، ديسمبر ١٩٨٩)، ص ٥٢، ٧٨، ٩٦، ١١٦، ١٤٢، ١٦٨.

- مجلس الغرف التجارية الصناعية السعودية، الشركات المساهمة السعودية : البيانات المالية والمؤشرات التحليلية ١٩٨٥ - ١٩٨٧ (الرياض : إدارة البحوث والدراسات بمجلس الغرف).

(٤٢) المرجع السابق.

(٤٣) نظام الشركات، مرجع سابق، المادة ٨٩.

(٤٤) وزارة التجارة، مرجع سابق.

(٤٥) وابل بن علي الوابل، مرجع سابق.

(٤٦) وزارة التجارة؛ بياناً أهداف ومقاييم المحاسبة، مرجع سابق.

- M. Zmijewski and R. Hagerman, "An Income Strategy to the Positive Theory of Accounting Standards Setting/Choice," *Op. Cit.*, p. 135.
- (٤٨)
- Marija J. Norusis, **Statistical Package for Social Sciences SPSS/PC+** (Chicago: SPSS INC., 1986).
- (٤٩)
- Kenneth J. White and Nancy G. Horsman, **SHAZAM: The Econometrics Computer Package** (Canada: University of British Columbia, 1986).
- (٥٠)
- David M. Lilien and Robert E. Hall, **TSP: Time Series Processor** (New York: McGraw-Hill Book Company, 1985).
- (٥١)
- Damodar Gujarati, **Basic Econometrics** (New York: McGraw-Hill Inc., 1978), pp. 312 - 316.
- (٥٢) انظر الدراسات السابقة وخاصة دراسة Zmijewski and Hegerman (1981).
- (٥٣)
- Kenneth J. White and Nancy G. Horsman, *Op. Cit.*
- David M. Lilien and E. Hall, *Op. Cit.*
- (٥٤)
- Bernard Horwitz and Richard Kolodny, "The Economic Effects of Involuntary Uniformity in the Financial Reporting of R & D Expenditures," *Journal of Accounting Research* (Supplement 1980), pp. 37 - 42.
- Ronald E. Dukes, Thomas R. Dyckman, and J. A. Elliott, *Op. Cit.*, pp. 11 - 22.
- (٥٥) قرار وزير التجارة رقم ١٠٤ وتاريخ ١٤٠٨/١/٢٠هـ باعتبار الزكاة ضمن مصروفات الشركة التي تخصم قبل الوصول إلى صافي الربح أو الخسائر المنقولة إلى حساب التوزيع.

المراجع

أولا : المراجع العربية

- أحمد فرغل محمد حسن، «استخدام الأسلوب الإيجابي في إعداد الإطار الفكري لغروع المحاسبة»، مجلة العلوم التجارية، كلية التجارة - جامعة المنوفية (العدد الثاني، السنة الرابعة، ١٩٨٥)، ص ١٦٧ - ١٦١.
- حمدي محمود قلدوس، «إطار مقترح لاختيار طريقة المحاسبة عن تكاليف البحوث والتطوير»، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان (القاهرة : العدد الثالث، السنة الثالثة، ١٩٨٩)، ص ٩٦ - ١٣٣.
- حمدي محمود قلدوس، «تحليل وتقييم دور الهيئة العامة لسوق المال في ضمان توفير المعلومات المحاسبية للمستثمرين في سوق الأوراق المالية»، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان (القاهرة : السنة الثالثة، العدد الثاني، ١٩٨٩)، ص ٤٨٦ - ١٨٦.

زكريا محمد الصادق إسماعيل، "نحو استخدام نظرية تكلفة الوكالة في تطوير نظرية إيجابية للمحاسبة"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة حلوان (القاهرة، العدد الثاني، السنة الرابعة، ١٩٨٤)، ص ١٢٢ - ١٢٤.

سابا وشركاهم، الأصول المحاسبية الدولية (بيروت: دار العلم للملايين، ١٩٨٣).

عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة (الكويت: دار السلاسل، ١٩٩٠).

عطا حمد البيوك، معيار العرض والإفصاح العام (الرياض: مطابع نجد، ١٤٠٧هـ).

عطا حمد البيوك، معايير المحاسبة الدولية (الرياض: مكتب المحاسب عطا البيوك، ١٤٠٨هـ/١٩٨٨م).

مجلس الغرف التجارية الصناعية السعودية، الشركات المساهمة السعودية: البيانات المالية والمؤشرات التحليلية ١٤٠٦ - ١٤٠٨/١٩٨٦ - ١٩٨٨ (الرياض: إدارة البحوث والدراسات الاقتصادية بمجلس الغرف التجارية الصناعية، ديسمبر ١٩٨٩).

محمد شريف توفيق، "رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية"، الإدارة العامة (الرياض: معهد الإدارة العامة، العدد ٥٥، سبتمبر ١٩٨٧)، ص ١٦٧ - ٢٣٣.

محمد شريف توفيق، "قياس متطلبات العرض والإفصاح العام وتقييم مدى توافرها في التقارير المالية للشركات المساهمة وفي معيار العرض والإفصاح العام بالمملكة العربية السعودية"، الإدارة العامة (الرياض: معهد الإدارة العامة، العدد ٦١، فبراير ١٩٨٩)، ص ١١٢ - ٢٠١.

محمد عباس سراج، "دراسة تحليلية لفعالية استخدام المدخل المعياري والمدخل الإيجابي في مجال التنظير المحاسبي"، الإدارة العامة (الرياض: معهد الإدارة العامة، العدد ٦٣، أغسطس ١٩٨٩)، ص ١٤٣ - ١٧٦.

نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٦ في ٢٢/٣/١٩٨٥ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم م/٥ في ١٢/٢/١٣٨٧، م/٢٣ في ٢٨/٦/١٤٠٢هـ.

النظام الموحد لشركات الكهرباء بالمملكة.

وابل بن علي الوابل، "معايير المحاسبة السعودية - دراسة ميدانية لترتيب أولوية إصدار المعايير" الإدارة العامة (الرياض: معهد الإدارة العامة، مايو ١٩٩٠)، ص ١٧٧ - ٢١٢.

وزارة التجارة، أهداف ومفاهيم المحاسبة (الرياض: بيانا أهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ومعيار العرض والإفصاح العام - قرار وزير التجارة رقم ٦٩٢ وتاريخ ٢٨/٢/١٤٠٦هـ).

وزارة التجارة، القراران الوزاريان: ٨٥٢ وتاريخ ١٠/٧/١٤١٠هـ، ١٠٤٩ وتاريخ ١/٢/١٤١٠هـ.

ثانياً : المراجع الأجنبية

- Amenkhienan, Felix E., **Accounting in Developing Countries: A Framework for Standard Setting** (Ann Arbor, Michigan: UMI Research Press, 1986).
- Ashton, Raymond K., **"U.K Financial Accounting Standards: A Descriptive and Analytical Approach** (Cambridge: Woodhead Faulkner LTD, 1983), pp. 130 - 140.
- Ayres, F. L. "Characteristics of Firms Electing Early Adoption of SFAS 52," **Journal of Accounting and Economics** (May 1986), pp. 143 - 158.
- Bowen, R., E. Noreen and J. Lacy "Determinants of the Corporate Decision to Capitalize, Interest", **Journal of Accounting and Economics** (April 1981), pp. 151 - 179.
- Daley, L. A., and R. L. Vigeland, "The Effects of Debt Covenants and Political Costs on the Choice of Accounting R & D Costs," **Journal of Accounting and Economics** (December 1983), pp. 195 - 211.

- Deakin, E. B., "An Analysis of Differences Between non-Major Oil Firms Using Successful Efforts & Full Cost Methods", **The Accounting Review** (October 1979), pp. 722 – 734.
- ✓ Dhaliwal D. S., G. Salamon and E. D. Smith, "The Effect of Owner Versus Management Control on the Choice of Accounting Methods," **Journal of Accounting and Economics** (July 1982), pp. 41 – 53.
- ✓ Dhaliwal D. S., "The Effect of the Firm Capital Structure on the Choice of the Accounting Methods", **The Accounting Review** (January 1980), pp. 78 – 84.
- Dukes, Ronald E., Thomas R. Dyckman, and J. A. Elliott, "Accounting for Research and Development Costs: The Impact on Research and Development Expenditures", **Journal of Accounting Research** (Supplement 1980), pp. 11 – 22.
- Financial Accounting Standards Board, **Accounting Standards – Original Pronouncements July 1973 – June 1980** (New York: McGraw-Hill, Inc., 1989).
- Financial Accounting Standards Board, "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises", **Statement of Financial Accounting Concepts No. 1** (Connecticut; Stamford: FASB, 1978).
- Financial Accounting Standards Board, "Qualitative Characteristics of Accounting Information," **Statement of Financial Accounting No.2** (Connecticut; Stamford: FASB, 1980).
- Gujarati, Damodar, **Basic Econometrics** (New York: McGraw-Hill, Inc., 1978).
- ✓ Hagerman, R. L., and M. E. Zmijewski, "Some Economic Determinants of Accounting Policy Choice", **Journal of Accounting and Economics** (August 1979), pp. 142 – 161.
- Heath, Loyed C., "How to Meet the Challenges of Relevance and Regulation", **Accounting Horizons** (June 1987), pp. 78 – 82.
- Holthausen, R. W., "Evidence on the Effect of Bond Covenants and Management Compensation Contracts on the Choice of Accounting Techniques: The Case of Depreciation Switch-Back", **Journal of Accounting and Economics** (March 1981), pp. 73 – 109.
- Horwitz, Bernard and Richard Kolodny, "The Economic Effects of Involuntary Uniformity in the Financial Reporting of R & D Expenditures", **Journal of Accounting Research** (Supplement 1980), pp. 37–42.
- The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, **International Accounting Standards** (London: Dotesios Ltd, 1988).
- Jensen, M. C. and W. H. Meckling, "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", **Journal of Financial Economics** (October 1976), pp. 308 – 311.
- Jordon, Myron J., "Postulates, Principles and Research in Accounting", **The Accounting Review** (April 1964), pp. 251 – 263.
- Klein, B., "Contracting Costs and Residual Claims: The Separation of Ownership and Control", **Journal of Law and Economics** (June 1983), pp. 367 – 374.
- Lien, David M. and Robert E. Hall, **Micro TSP: Time Series Processor** (New York: McGraw-Hill Book Company, 1985).
- Lien S. and V. Pastena, "Determinants of the Internethod Choice in the Oil and Gas Industry", **Journal of Accounting and Economics** (December 1982), pp. 145 – 170.
- Marija J. Norusis, **Statistical Package for Social Sciences SPSS/PC+** (Chicago: SPSS INC., 1986).
- Ministry of Commerce (Kingdom of Saudi Arabia), **Statement of Financial Accounting Objectives, Concepts, General Disclosure, and Auditing Standards** Decree No. 692 Dated 28/2/1406H (Riyadh: Ministry of Commerce, 1985).
- Noreen, E., "An Empirical Comparison of Probit and OLS Regression Hypothesis Tests", **Journal of Accounting Research** (Spring 1988), pp. 119 – 133.
- Schroeder, Richard G., Levis McCullers, M. Clark, **Accounting Theory: Text and Readings** (New York: John Wiley and Sons, Inc., 1987), pp. 323–366.

- Tawfik, Mohamed Sherif, "An Empirical Investigation of Homogeneity of Information Needs for Divers Users of Financial Statements: An Application of Data Expansion Approach to Enhance the Saudi Arabian Disclosure Standard Setting", **Proceedings of The American Accounting Association Northeast Region** (April 1990), pp. 82a - 82b
- Taylor, Peter and Stuart Turely, **The Regulation of Accounting** (Oxford: Basil Blackwell, Inc., 1986).
- Trombley, Mark A. "Accounting Method Choice in the Software Industry: Characteristics of Firms Electing Early Adoption of SFAS No. 86," **The Accounting Review** (July 1989), pp. 529 - 538.
- Watts, Ross L., "Corporate Financial Statements: A Product of the Market and Political Process", **Australian Journal of Management** (April 1977), p. 253.
- Watts, Ross L. and Jerold L. Zimmerman, "The Demand and Supply of Accounting Theories: The Market of Excuses", **The Accounting Review** (January 1979), pp. 277 - 280.
- Watts, Ross L. and Jerold L. Zimmerman, "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards", **The Accounting Review** (January 1978), pp. 112 - 134.
- Watts, Ross L. and Jerold L. Zimmerman, "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective", **The Accounting Review** (January 1990), pp. 131 - 156.
- Watts, Ross L. and Jerold L. Zimmerman, **Positive Accounting Theory** (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1986).
- White, Kenneth J. and Nancy G. Horsman, **SHAZAM: The Econometrics Computer Program** (Canada: University of British Columbia, 1986).
- Wolk, Harry, Jere R. Francis, and Micheal Tearney, **Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach** (Boston: Kent Publishing company, 1984).
- Zeff, Steven, "The Rise of Economic Consequences", **Journal of Accountancy** (December 1978).
- Zmijewski, M. E. and R. L. Hagerman, "An Income Strategy Approach to the Positive Theory of Accounting Standard Setting/Choice", **Journal of Accounting and Economics** (August 1981), pp. 129 - 149.

استبيان

استطلاع آراء المحاسبين القانونيين بشأن السياسات المحاسبية المستخدمة في الشركات المساهمة السعودية

اسم مكتب المراجعة :

أسماء الشركات التي يتولى المكتب مراجعتها:

- هل تم عرض مسودة معيار العرض والإفصاح العام الذي أصدرته وزارة التجارة
(بالقرار رقم ٦٩٢ وتاريخ ٢٨/٢/١٤٠٦هـ) على مكتبكم لإبداء الرأي فيه؟
..... نعم لا أخرى (يرجى تحديدها).

- بالنسبة للشركات التي تتولون مراجعة حساباتها ولا تطبق متطلبات معيار العرض
والإفصاح العام، هل يوصى مكتبكم بتطبيقها لمتطلبات المعيار؟
..... نعم لا أخرى (يرجى تحديدها)

- في حالة الإجابة بنعم عن السؤال السابق، هل تلتزم الشركة بوجهة نظر المكتب؟
..... نعم لا أخرى (يرجى تحديدها)

- فيما يتعلق بمعالجة تكاليف الأبحاث والتطوير، ما هي الطريقة المحاسبية التي توصون
الشركات التي تتولون مراجعة حساباتها باستخدامها؟
..... التحميل الفوري (مصرف للفترة)
..... الرسملة
..... الرسملة بشروط (يرجى تحديدها)
..... أخرى (يرجى تحديدها)

اسباب التوصية :

- فيما يتعلق بتقويم المخزون السلعي، ما هي الطريقة المحاسبية التي توصون الشركات التي تتولون مراجعة حساباتها باستخدامها؟
 - التكلفة
 - القيمة البيعية
 - التكلفة أو السوق أيهما أقل
 - أخرى (يرجى تحديدها)

اسباب التوصية :

- فيما يتعلق بمعالجة مصروفات الزكاة، ما هي الطريقة المحاسبية التي توصون الشركات التي تتولون مراجعة حساباتها باستخدامها؟
 - اعتبارها عبئاً ضمن نفقات الفترة
 - اعتبارها توزيعاً للأرباح
 - أخرى (يرجى تحديدها)

اسباب التوصية :

- إلى أي مدى تعتمد الشركات التي تتولون مراجعة حساباتها على خدمات المكتب فيما يتعلق بتحديد وتنفيذ المعالجات المحاسبية الرئيسية؟
 - اعتماد كامل
 - اعتماد جزئي
 - لا تعتمد
 - أخرى (يرجى تحديدها)

أولا : شركات القطاع الزراعي

- الشركة الوطنية للتنمية الزراعية (نادك)
- شركة حائل للتنمية الزراعية
- الشركة السعودية للأسماك
- شركة تبوك للتنمية الزراعية (تادكو)
- شركة القصيم الزراعية
- الشركة الشرقية للتنمية الزراعية

ثانيا : شركات القطاع الصناعي

(أ) قطاع الإسمنت ومواد البناء

- شركة الإسمنت العربية (المحدودة)
- شركة إسمنت اليمامة السعودية
- شركة إسمنت القصيم
- شركة إسمنت المنطقة الجنوبية
- شركة الإسمنت السعودي البحريني
- الشركة السعودية الكويتية لصناعة الإسمنت
- شركة الجبس الأهلية (جيبسكو)
- شركة الخزف السعودية

(ب) قطاع الصناعات البترولية

- شركة الغاز والتصنيع الأهلية
- شركة الإنشاءات البحرية البترولية

(ج) قطاع الصناعات التحويلية

- الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك)
- الشركة السعودية للزيوت والسمن النباتي (صافولا)
- شركة التصنيع الوطنية

الشركة السعودية للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية
الشركة السعودية للصناعات المتطورة
الشركة الخليجية للألياف الزجاجية

ثالثا : قطاع الخدمات

الشركة السعودية للفنادق والمناطق السياحية
الشركة العقارية السعودية
الشركة السعودية للنقل الجماعي
الشركة الوطنية السعودية للنقل البحري
الشركة السعودية لتجارة ونقل المواشي
الشركة السعودية لخدمات السيارات والمعدات (ساسكو)

بسم الله الرحمن الرحيم

قام بإعداد هذه النسخة pdf ورفعها :

د محمد أحمد محمد عاصم

نسألكم الدعاء